



VYSOKÁ ŠKOLA BÁŇSKÁ – TECHNICKÁ UNIVERZITA OSTRAVA  
EKONOMICKÁ FAKULTA

KATEDRA ÚČETNICTVÍ

Problematika dlouhodobého majetku a jeho odpisování v podmínkách obce  
Problem of Long – term Assets and their Depreciation in Conditions of Municipality

Student: Simona Jarmarová  
Vedoucí bakalářské práce: Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.

Ostrava 2015

## Zadání bakalářské práce

Student: **Simona Jarmarová**  
Studijní program: **B6208 Ekonomika a management**  
Studijní obor: **6202R049 Účetnictví a daně**  
Téma: **Problematika dlouhodobého majetku a jeho odpisování v podmínkách obce**  
**Problem of Long-term Assets and their Depreciation in Conditions of Municipality**

Zásady pro vypracování:

1. Úvod
2. Účetní reforma v podmínkách územních samosprávných celků
3. Dlouhodobý majetek obce
4. Problematika odpisování dlouhodobého majetku obce
5. Závěr

Seznam použité literatury

Seznam zkratk

Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce

Seznam příloh

Přílohy

Seznam doporučené odborné literatury:

MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složky státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. 640 s. ISBN 978-80-247-3637-2.

SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Praha: Acha obec účtuje, 2012. 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5.

SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky 2014 – 314 postupů účtování*. 11. vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 608 s. ISBN 978-80-7263-864-2.

Formální náležitosti a rozsah bakalářské práce stanoví pokyny pro vypracování zveřejněné na webových stránkách fakulty.

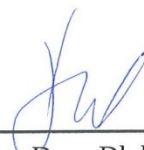
Vedoucí bakalářské práce: **Ing. Alžběta Urbancová, Ph.D.**

Datum zadání: 21.11.2014

Datum odevzdání: 07.05.2015



Ing. Jana Hakalová, Ph.D.  
vedoucí katedry



prof. Dr. Ing. Dana Dluhošová  
děkanka fakulty

Prohlašuji, že jsem celou práci kromě příloh vypracovala samostatně.

V Ostravě dne 7. května 2015

A handwritten signature in cursive script, reading "Jarmarová", is written over a horizontal dotted line. A small diagonal mark is visible above the signature.

Simona Jarmarová

## Obsah

<b>1</b>	<b>Úvod.....</b>	<b>5</b>
<b>2</b>	<b>Reforma účetnictví v podmínkách územních samosprávných celků.....</b>	<b>6</b>
2.1	Reforma účetnictví v oblasti veřejných financí platná od roku 2010.....	6
2.2	Zásadní změny v legislativě u některých vybraných účetních jednotek .....	8
2.3	Současná legislativa týkající se municipálních jednotek.....	9
<b>3</b>	<b>Dlouhodobý majetek obce .....</b>	<b>12</b>
3.1	Dlouhodobý nehmotný majetek.....	12
3.2	Dlouhodobý hmotný majetek .....	14
3.3	Dlouhodobý finanční majetek .....	16
3.4	Drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek .....	17
3.4.1	Drobný dlouhodobý nehmotný majetek .....	17
3.4.2	Drobný dlouhodobý hmotný majetek.....	18
3.5	Oceňování majetku .....	19
3.5.1	Způsoby oceňování majetku a závazků útvarů státní správy .....	20
3.5.2	Oceňování majetku v obci Stražisko .....	24
3.6	Opravné položky k dlouhodobému majetku.....	24
3.7	Odpisování dlouhodobého majetku obcí .....	25
3.7.1	Odpisový plán .....	27
3.7.2	Metody odpisování.....	29
3.7.3	Postup při změně metody k 31. prosinci 2011 .....	32
3.7.4	Postup účtování odpisů.....	34
3.7.5	Odpisování a transfery na pořízení dlouhodobého majetku.....	34
3.8	Pořizování a vyřazování dlouhodobého majetku.....	36
3.8.1	Pořizování dlouhodobého majetku.....	36
3.8.2	Vyřazení dlouhodobého majetku .....	37
3.9	Jmění účetní jednotky .....	38

3.10	Obec Stražisko .....	39
3.10.1	Historie obce .....	40
3.10.2	Obecní úřad .....	41
3.11	Analýzy hospodaření obce Stražisko .....	42
3.11.1	Příjmy obce .....	42
3.11.2	Výdaje obce.....	44
3.12	Finanční ukazatele účetní jednotky.....	45
3.13	Analýza dlouhodobého majetku obce .....	48
<b>4</b>	<b>Problematika odpisování dlouhodobého majetku obce .....</b>	<b>53</b>
4.1	Sestavení odpisového plánu.....	53
4.2	„Doprávkování“ dlouhodobého majetku v obci .....	55
4.3	Dopad „doprávkování“ na výkazy účetní jednotky v roce 2011 .....	57
4.4	Odpisování dlouhodobého majetku v obci .....	59
4.5	Vliv odpisování na výsledek hospodaření .....	61
4.6	Koncept řešení pro obec .....	64
<b>5</b>	<b>Závěr.....</b>	<b>65</b>
	<b>Seznam použité literatury.....</b>	<b>67</b>
	<b>Seznam zkratk .....</b>	<b>69</b>
	<b>Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce</b>	
	<b>Seznam příloh</b>	
	<b>Přílohy</b>	

# 1 Úvod

Téma bakalářské práce zobrazuje problematiku dlouhodobého majetku a jeho odpisování v podmínkách vybrané municipální jednotky. Některé vybrané účetní jednotky začaly odpisovat majetek až v letech 2012, a to v návaznosti na reformu účetnictví, kde cílem státu bylo blíže se přizpůsobit podnikatelským subjektům a mezinárodním účetním standardům ve veřejném sektoru. Oblast vykazování dlouhodobých aktiv a odpisování je v okruhu neziskových organizací velice rozsáhlá, a proto by se jí měla věnovat větší pozornost. Odpisy dlouhodobého majetku vyjadřují jeho postupné opotřebení a kumulují se do oprávek. V bilanci účetní jednotky získáme přesnější informace o hodnotě majetku. Odpisy jsou nákladovou položkou umožňující vyjádřit, jaké zdroje by měly obce i podnikatelské subjekty vytvářet k zajištění reprodukce majetku.

Cílem této práce je komparace odpisování dlouhodobého majetku mezi léty 2011 až 2013. Účel bakalářské práce spočívá především ve stanovení dopadu zavedeného odpisování u územně samosprávných celků na rozvahu a výkaz zisků a ztrát, případně v posouzení finanční stability vybraného subjektu. Zvolenou obcí představuje obec Stražisko s celkovým počtem 434 obyvatel, ležící v Olomouckém kraji.

První kapitola obsahuje informace o zavedení účetnictví státu a její reformě v roce 2010. Dále jsou zde shrnuty základní cíle a zásady podle Vlády a Ministerstva financí České republiky spolu se zásadními změnami v legislativě týkající se vybraných účetních jednotek. Na závěr vymezuje první kapitola přehled vyhlášek a zákonů vztahující se k těmto složkám.

Druhá kapitola pojednává o základních charakteristikách dlouhodobého nehmotného, hmotného a finančního majetku. Zahrnuje způsoby oceňování majetku jak ze zákona o účetnictví, tak dle vyhlášky. V této sekci jsou popsány základní metody a způsoby odpisování majetku u územních samosprávných celků, klasifikace majetku a určení jejich doby používání. Kapitola rovněž pojednává o vybrané obci, obecním úřadu a její historii. Poté následuje finanční analýza vybrané účetní jednotky a analýza majetku příslušné obce.

Stěžejní část této bakalářské práce tvoří poslední kapitola řešící problematiku odpisování dlouhodobého majetku obce Stražisko, a to v aplikaci na konkrétních příkladech. Zaměřuje se na výpočty odpisů a provedení „dooprávkování“ k 31. prosinci 2011. Na konci práce jsou navržena řešení a doporučení pro tuto účetní jednotku. Využity přitom byly metody komparace, popisu a analýzy.

## **2 Reforma účetnictví v podmínkách územních samosprávných celků**

Od 1. ledna 2010 došlo v oblasti veřejných financí k rozsáhlé reformě a zavedení účetnictví státu. Dne 1. ledna 2009 vstoupil v účinnost zákon č. 304/2008 Sb., kterým se změnil zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví. Tímto zákonem byl nastaven právní rámec pro vznik účetnictví státu s účinností k 1. 1. 2010, resp. pro celou účetní reformu v oblasti veřejných financí. Do konce roku 2009 byla závazná vyhláška č. 505/2002 Sb., kterou se prováděla některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro účetní jednotky, které jsou územními samosprávnými celky, příspěvkovými organizacemi, státními fondy a organizačními složkami státu. Tuto vyhlášku nahradila vyhláška č. 410/2009 Sb., podle které se reguluje účetnictví vybraných účetních jednotek v současné době. [12]

### **2.1 Reforma účetnictví v oblasti veřejných financí platná od roku 2010**

Usnesení vlády České republiky ze dne 23. 5. 2007 bylo schváleno vytvoření účetnictví státu, a to od 1. ledna 2010. Tímto krokem byla oficiálně započata účetní reforma ve sféře státní správy. Hlavní tezí pro vybudování účetnictví státu bylo vytvořit podmínky pro efektivní zjištění správných, úplných a včasných informací o hospodářské situaci státu a příslušných účetních jednotek. Pro reformu veřejných financí byly stanoveny cíle podrobněji a zachyceny v důvodové zprávě k novele zákona o účetnictví č. 304/2008 Sb.

#### **Základní cíle provádění reformy státu podle Ministerstva financí ČR byly:**

- vytvořit účetnictví státu v analogii s účetnictvím podnikatelských subjektů a s ohledem na princip efektivity a významnosti s přihlédnutím ke specifickým státu a jeho suverenitě, a to zejména zkvalitněním používání účetních metod u účetních jednotek veřejného sektoru,
- vytvořit podmínky pro efektivní zajištění relevantních informací o hospodářské situaci u příslušných vybraných účetních jednotek, a to včetně zachycení informací o potenciálních pohledávkách, potenciálních závazcích (rizicích) na státní úrovni i na úrovni nižších,
- odstranit roztržitost jednotlivých evidencí a výkazů účetních jednotek propojených s veřejnými rozpočty a majetkem státu,
- zajistit důvěryhodné informace pro účely vykazování a sestavení účetních výkazů za Českou republiku, čímž měla být mimo jiné zvýšená kvalita informací



poskytovaných za Českou republiku, a zároveň mělo být zkvalitněno vykazování na úrovni vybraných účetních jednotek,

- v účetnictví zachytit a zajistit průběžné získání informací nezbytných pro operativní řízení,
- důsledně elektronizace a digitalizace účetních záznamů, za účelem snížení administrativní náročnosti a vedení účetnictví a na příslušné kontrolní mechanismy.

[12]

Vláda České republiky také schválila základní principy vzniku účetnictví státu. Mezi jednotlivé základní principy se řadí:

- **princip vytvoření odpovídajících podmínek** – bylo třeba vytvořit kvalitní a efektivní systém právních, technických a dalších prostředků,
- **princip efektivity zvolených prostředků** – z pohledu právních prostředků se při vzniku účetnictví státu předpokládala především úprava zákona o účetnictví a příslušných prováděcích vyhlášek k tomuto zákonu. Při tomto bylo nutné vycházet z požadavku, aby rozsah a náročnost (finanční, časová, technologická apod.) ukládaných povinností odpovídaly přínosu, který získá sféra veřejného sektoru z informací zobrazených v účetnictví.
- **princip věrnosti zobrazené informace** – z hlediska věrnosti hospodářské situace státu bylo základním požadavkem správnost (pravdivost) zachycení skutečností,
- **princip včasnosti** – tato zásada vypovídala o včasném získání požadovaných účetních záznamů. [16]

Účetnictví státu mělo být vytvořeno tak, aby bylo možné zahájit účtování a vykazování státu na akruálním principu k 1. 1. 2010. Důležité pojetí v oblasti reformy účetnictví je tedy již zmiňovaný **akruální systém účetnictví**, který byl poprvé v historii do rozpočtu zaveden. Akruální princip (nebo také koncept, báze) je jedna ze základních účetních zásad nezávislosti jednotlivých účetních období – účetní jednotka zaznamenává účetní případy do období, s nímž časově a věcně souvisí, např. hrubé mzdy vyplácené v lednu se účtují v prosinci, ale následný výdaj je v prvním měsíci následujícího roku.

Ministerstvo financí České republiky vydalo rozfázování pro vytvoření účetnictví státu k 1. 1. 2010 z důvodu velkých obtíží spojených se zaváděním reformy v oblasti účetnictví. V důsledku velkých přeměn bylo třeba rozložit jednotlivé požadavky na účetní

jednotky, které byly dotčeny touto rekodifikací, do několika účetních období. Prvotní rozfázování je pro názornost uvedeno v Příloze č. 1.

## 2.2 Zásadní změny v legislativě u některých vybraných účetních jednotek

**Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví**, jako základní norma, prostřednictvím novely (zákon č. 304/2008 Sb.) s účinností od 1. 1. 2010 pro vybrané účetní jednotky, v němž se definovalo několik základních změn, které byly v rámci reformy účetnictví státu provedeny, a to zejména vytvoření Centrálního systému účetních informací státu (dále jen „CSÚIS“) jako základní místo shromažďování účetních dat vybraných účetních jednotek. Vláda zavedla již zmiňovaný nový pojem „**vybrané účetní jednotky**“, mezi něž patří podle ustanovení § 1 odst. 3 zákona o účetnictví **organizační složky státu, státní fondy podle rozpočtových pravidel, územní samosprávné celky, dobrovolné svazky obcí, Regionální rady regionů soudržnosti, příspěvkové organizace a zdravotní pojišťovny**. V roce 2013 tu patřil i **Pozemkový fond ČR**, ale od **1. 1. 2014 byl zrušen**. V rámci reformy účetnictví veřejných financí bylo zrušeno vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu pro organizační složky státu, ÚSC a pro dobrovolné svazky obcí. Tuto problematiku nalezneme v § 9 odst. 3 a 4 příslušného zákona. Úpravou také prošel § 18 odst. 1 zákona týkající se účetní závěrky, kdy vybrané účetní jednotky mohou sestavovat přehled o peněžních tocích a o změnách vlastního kapitálu. Vybrané účetní jednotky sestavují tyto přehledy vždy, pokud k rozvahovému dni a za bezprostředně předcházející účetní období splní obě kritéria, a to překročení aktiv o více než 40 000 000 Kč a roční úhrn čistého obratu překročí více než 80 000 000 Kč. [11]

Každá účetní jednotka má povinnost sestavovat účetní závěrku v rozsahu rozvahy (balance), výkazu zisku a ztráty, přílohu. Byla zavedena nová metoda oceňování majetku 1 korunou, pokud není známa výše pořizovací ceny, a to u kulturních památek, sbírek muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevních staveb. Další změna ustanovení § 27 odst. 1 písmena h, kdy vybrané účetní jednotky mají povinnost účtovat o reálné hodnotě u majetku určeného k prodeji s výjimkou zásob. Významnou novelou zákona o účetnictví pro některé vybrané účetní jednotky představoval zákon č. 410/2010 Sb., jehož účinnost nastala dnem 1. 1. 2011.

Ve spojitosti s vytvořením účetnictví státu byly zformovány čtyři prováděcí vyhlášky, přičemž konsolidační vyhláška nabyla účinnosti až 1. ledna 2015. **Prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb.**, kterou se provádí některá ustanovení zákona 563/1991 Sb., o účetnictví,

ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky, jak již bylo zmíněno v předcházejících kapitolách, nabyla účinnosti dne 1. 1. 2010. Vyhláška byla zrušena z důvodu velkých změn v oblasti veřejné sféry, které měly postihnout prováděcí vyhlášku k zákonu o účetnictví č. 505/2002 Sb. Tato prováděcí vyhláška byla zrušena k 31. prosinci 2009. Významnými transformacemi ve vyhlášce prošla směrná účtová osnova. Hovoří se zde o obsahové náplni položek účetní závěrky a o rozsahu a způsobu jejího sestavení. Dále se tu pojednává o nových účetních metodách a případech její aplikace.

**Technická vyhláška č. 383/2009 Sb.**, zahrnuje pravidla přenosu účetních záznamů do CSÚIS a s tím související změny softwaru účetních jednotek. Provázanost s ostatními částmi ekonomického informačního systému (EKIS). Dále tu jsou popsána pravidla pro technické a smíšené formy dat, včetně jejich konverze.

**Vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků** obsahuje problematiku provádění inventarizaci majetku a závazků u vybraných účetních jednotek. Jejimi ustanoveními se řídí jednotky až pro inventarizace zahájené po 1. 1. 2011. Vyhláška od svého vydání doposud nebyla novelizována, je stále v původním znění.

**Konsolidační vyhláška státu č. 312/2014 Sb.** o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku se po dlouhou dobu odkládala. Ministerstvo financí informovalo, že legislativní proces konsolidační vyhlášky státu nabývá účinnosti dnem 1. ledna 2015. [10]

Územní samosprávné celky se před rokem 2010 řídily Českými účetními standardy č. 501 – 522, pro účetní jednotky, které účtovaly podle vyhlášky č. 505/2002 Sb. V období roku 2010 se některé vybrané účetní jednotky regulovaly účetními standardy, a to pouze čtyřmi platnými normami, kterými byly standardy č. 701 až 704. V následujících letech, především v roce 2011, se tyto standardy rozšířily o další čtyři úrovně. **Od 1. 1. 2013** nabyla účinnost standardu 709 – *Vlastní zdroje* a 710 – *Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek*.

## **2.3 Současná legislativa týkající se municipálních jednotek**

Základním právním předpisem, kterým se řídí účetní jednotky v celé České republice, je **zákon č. 563/1993 Sb., o účetnictví** (dále jen „zákon o účetnictví“). Podle § 1 zákona o účetnictví stanoví rozsah a způsob vedení účetnictví, požadavky na jeho průkaznost a podmínky předávání účetních záznamů pro potřeby státu. Jednotlivé paragrafy zákona dále vymezí, na koho se tento zákon vztahuje, předmět účetnictví. Dále je zde uvedena

problematika účetních dokladů, účetních zápisů, knih a účetní závěrky. V zákoně jsou popsány způsoby oceňování a inventarizace majetku a závazků, je tu uvedena informace o úschově účetních písemností, sankce za porušení účetních předpisů aj.

Další ustanovení je **zákon č. 128/2000 Sb., o obcích** (dále jen „zákon o obcích“), v němž jsou charakterizovány základní prvky obce, kdo je občanem obce, území obec a jeho změny, znaky a vlajky obcí, samostatná působnost obce, hospodaření obce, spolupráce mezi obcemi, svazek obcí, spolupráce s právníckými a fyzickými osobami. Ustanovení se blíže zabývá přenesenou působností, kdo je pověřený obecní úřad, vymezí orgány obce, pravomoc zastupitelstva, starosta a jinými oddíly.

**Zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územního rozpočtu**, dle § 1 upravuje tvorbu, postavení, obsah a funkce rozpočtů územních samosprávných celků, jimiž jsou obce a kraje, a stanoví pravidla hospodaření s finančními prostředky územních samosprávných celků. Ustanovením tohoto zákon se řídí hospodaření dobrovolných svazků obcí, a zřizování příspěvkových organizací v oblasti školství svazkem obcí.

Dalším důležitým předpisem upravující působnost municipálních jednotek je **vyhláška č. 410/2009 Sb.** (dále je „vyhláška“), podle které se stanoví, vedení účetnictví v plném rozsahu a vedení účetnictví ve zjednodušeném rozsahu a způsob sestavení účetní závěrky, uspořádání, označování a obsahové vymezení aktiv a pasiv majetku v účetní závěrce, informace v příloze, přehledu o peněžních tocích a přehledu o změnách vlastního kapitálu, nákladů, výnosů a výsledků hospodaření v účetní závěrce. Jsou tu definovány také způsoby oceňování, opravné položky, postupy a metody odpisování majetku a metody pro tvorbu a použití rezerv.

**Vyhláška č. 383/2009 Sb., o účetních záznamech v technické formě vybraných účetních jednotek a jejich předávání do CSÚIS a o požadavcích na technické a smíšené formy účetních záznamů** (technická vyhláška o účetních záznamech), jak z názvu vyhlášky vyplývá, je tu stanoveno, jak často a v jakém rozsahu vybrané účetní subjekty předávají záznamy do CSÚIS. Dále je zde vymezen formát a struktura účetních záznamů v elektronické podobě a rozsah údajů a termíny pro hodnocení plnění rozpočtů.

Jiným základním právním předpisem, upravující povinnost některých vybraných účetních jednotek, jsou **České účetní standardy (dále jen „ČÚS“) č. 701 – 710**.

Právní úprava municipálních jednotek je velice rozsáhlá až někdy zmatečná. Velkou část právní legislativy tvoří předávání různých informací do centrálního systému účetnictví státu. Státní správa by se měla především zaměřit na ekonomickou hodnotu a finanční hospodaření veřejného sektoru, než plýtvat s peněžními prostředky státní správy.

### 3 Dlouhodobý majetek obce

Základním právním předpisem upravující majetek municipálních jednotek je zákon č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, ve kterém jsou vymezeny vlastnické vztahy k majetku, který ke své činnosti používají příspěvkové organizace zřizované ÚSC. Dále je to zákon o účetnictví a vyhláška. Problematika dlouhodobého majetku od 1. 1. 2013 je upravena v novém českém účetním standardu pro některé vybrané účetní jednotky **č. 710 – Dlouhodobý nehmotný majetek a dlouhodobý hmotný majetek**, ve kterém jsou uvedeny základní postupy účtování. Dlouhodobý majetek je modifikován také ve standardech **č. 703 – Transfery**, **č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku**, **č. 709 – Vlastní zdroje**.

V kapitole tři jsou uvedeny základní charakteristiky majetku, vymezení základních pojmů, zařazení majetku do užívání, ocenění majetku, odpisování majetku, účtování majetku v průběhu životnosti majetku a vyřazením z evidence účetní jednotky. Některé základní informace budou prokládány názornými příklady. Na konci této kapitoly je proveden monitoring finančních ukazatelů, posouzena jejich finanční situace a analýza dlouhodobého majetku obce Stražisko.

Dlouhodobý majetek je obecně charakterizován jako takové složky majetku účetní jednotky, jejichž použitelnost je zpravidla delší než jeden rok a které v průběhu činnosti nemění svou formu, pouze se většina dlouhodobého majetku opotřebuje.

Stejně jako u podnikatelských subjektů i u územních samosprávných celků se dlouhodobý majetek eviduje v **účtové třídě 0 – Dlouhodobý majetek**, který se člení na **majetek nehmotný**, eviduje se v účtové skupině **01 – Dlouhodobý nehmotný majetek** a jeho opotřebení v účtové skupině **07 – Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku**. **Hmotný majetek** vykazovaný v účtové skupině **08 – Oprávky k dlouhodobému hmotnému majetku** a v účtové skupině **03 – Dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek neodpisovaný**. Dále se člení na **finanční majetek** evidovaný v účtové skupině **06 – Dlouhodobý finanční majetek**.  
[1]

#### 3.1 Dlouhodobý nehmotný majetek

Dlouhodobý nehmotný majetek je charakterizován svou nehmotnou podstatou, u které ocenění převyšuje částku 60 000 Kč a jeho doba, po kterou je aktivum využíváno, je delší než jeden rok. Dlouhodobý nehmotný majetek je v rozvaze zařazen pod položkou „A. I.“

Dle § 11 odst. 1 a 3 vyhlášky se za DNM považují např. software, ocenitelná práva, preferenční omezení, nehmotné výsledky výzkumu a vývoje. Podnikatelské subjekty do DNM mohou řadit různé patenty, licence, know – how, receptury, zřizovací výdaje apod.

Za dlouhodobý nehmotný majetek se také dle vyhlášky považuje **technické zhodnocení dlouhodobého nehmotného majetku**, stejně jak u dlouhodobého hmotného majetku, jehož ocenění převyšuje částku 60 000 Kč v rámci jednoho účetního období, k jehož účtování a odpisování je oprávněn nabyvatel uživatelského práva k dlouhodobému nehmotnému majetku, o kterém neúčtuje jako o majetku, nebo technické zhodnocení drobného dlouhodobého nehmotného majetku.

K okamžiku uvedení technického zhodnocení DNM do stavu způsobilého k užívání účetní jednotka účtuje na vrub účtu účtové skupiny 01 nebo účtu **035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený k prodeji** se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 041 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*.

**Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek**, v rozvaze najdeme pod položkou „A. I. 6.“, což je majetek, který není zařazen v žádné jiné předchozí položce dlouhodobého nehmotného majetku bez ohledu na výši ocenění.

**Ve vyhlášce** je uveden výčet dlouhodobého nehmotného majetku, který tímto majetkem není, jsou to zejména znalecké posudky, průzkumy trhu, plány rozvoje, návrhy propagačních a reklamních akcí, certifikace systému jakosti a software pro řízení technologií nebo zařízení, která bez tohoto softwaru nemohou fungovat. Dále se může účetní jednotka rozhodnout, že o technických auditech a energetických auditech, lesních a hospodářských plánech, plánech povodí a povodňových plánech neúčtuje jako o dlouhodobém nehmotném majetku. [9]

Účetní jednotka používá ke svému účtování příslušné syntetické účty, jimiž jsou účty 012 – *Nehmotný výsledky výzkumu a vývoje*, 013 – *Software*, 014 – *Ocenitelná práva*, 015 – *Povolenky na emise a preferenční limity* dále to je účet 018 – *Drobný dlouhodobý nehmotný majetek* a nakonec účet číslo 019 – *Ostatní dlouhodobý nehmotný majetek*.

Municipální účetní jednotky respektive všechny vybrané účetní jednotky mají stanovenou **hranici významnosti pro zařazení dlouhodobého majetku do užívání**. Hranice ocenění u nehmotného majetku je 60 000 Kč a hranice pro ocenění samostatných movitých věcí a souboru movitých věcí činí 40 000 Kč. Naopak u podnikatelských subjektů je tato

hranice uvedena pouze v **zákoně č. 586/1991 Sb., o daních z příjmů**, a to v souvislosti s výpočtem daňových odpisů. Podnikatelé si tedy mohou hranici pro ocenění majetku stanovit ve vnitřním předpise. [9]

### 3.2 Dlouhodobý hmotný majetek

Dlouhodobý hmotný majetek je takový majetek, který slouží účetní jednotce delší dobu než jeden rok. Postupným používáním se opotřebovává. Dlouhodobý hmotný majetek se člení na majetek odpisovaný a neodpisovaný. Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný je zařazen v účtové skupině **02 – Dlouhodobý hmotný majetek odpisovaný**, kde se dále řadí účet **021 – Stavby** v rozvaze ji nalezneme pod položkou „A. II. 3.“ a podle § 14 odst. 3 vyhlášky obsahuje bez ohledu na výši ocenění a dobu použitelnosti:

- a) stavby, budovy, důlní díla a důlní stavby pod povrchem, vodní díla a další stavební díla,
- b) otvírky nových lomů, pískoven a hlinišť,
- c) technické rekultivace,
- d) byty a nebytové prostory vymezené jako jednotky,
- e) nemovité kulturní památky ocenění pořizovací nebo reprodukční pořizovací cenou,
- f) technické zhodnocení majetku, ke kterému účetní jednotky mají vlastnické nebo jiné právo, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků a úplatně nebo bezúplatně jej užívá a provede na tomto majetku technické zhodnocení na svůj účet, účtuje o tomto technickém zhodnocení a odpisuje jej v souladu s účetními metodami, jehož ocenění jedné položky převyšuje částku 40 000 Kč,
- g) technické zhodnocení nemovité kulturní památky a církevní stavby oceněné, pokud není známa jejich pořizovací cena, ve výši 1 Kč.
- h) právo stavby, pokud není zbožím.

**022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí**, položka v rozvaze „A. II. 4.“ Podle § 14 odst. 4 vyhlášky obsahuje samostatné movité věci a soubory majetku, které jsou charakterizovány samostatným technicko – ekonomickým určením, u kterých doba použitelnosti je delší než jeden rok a ocenění samostatné movité věci nebo souboru majetku převyšuje částku 40 000 Kč, a předměty z drahých kovů, pokud se nejedná o předměty kulturní hodnoty nebo kulturní památky.



**025 – Pěstitelské celky trvalých porostů** v rozvaze pod položkou „A. II. 5.“ Položka zahrnuje ovocné stromy a ovocné keře vysázené na souvislém pozemku o výměře a hustotě uvedené ve vyhlášce č. 410/2009 Sb. a trvalé porosty vinic a chmelnic bez nosných konstrukcí.

**029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek**, který najdeme v rozvaze pod položkou „A. II. 7.“ Do ostatního dlouhodobého majetku dle § 14 odst. 7 vyhlášky zejména řadíme dospělá zvířata, a to bez ohledu na výši ocenění. Dále obsahuje ložiska nevyhrazeného nerostu nebo jejich části koupené nebo nabyté vkladem jako součást pozemku po 1. lednu 1997 v rozsahu vymezeném geologickými průzkumy, a to bez ohledu na výši ocenění. Řadí se tu technické zhodnocení DHM, které není vykázáno v položkách syntetických skupin 032, 021, 022, 025. Věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva, pokud nejsou vykazována jako součást ocenění účtu 021 nebo jako součást ocenění v rámci položky zásob a nevykazovaná na účtu 028 (drobný dlouhodobý hmotný majetek).

Za dlouhodobý hmotný majetek se dále považuje, technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku nebo drobného dlouhodobého hmotného majetku, jehož ocenění převyšuje částku 40 000 Kč. Pro zachycení nákladů, případně výdajů v průběhu jednoho účetního období je používán účet **045 – Uspořádací účet technického zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku**, v rozvaze je pod položkou „A. II. 9.“ Dle vyhlášky může tento účet obsahovat v průběhu běžného účetního období ocenění plnění, jejichž jednotlivé ocenění je nižší než částka 40 000 Kč. Za celé účetní období však mohou splnit podmínky pro technické zhodnocení dlouhodobého hmotného majetku nebo drobného dlouhodobého hmotného majetku. Nejpozději k rozvahovému dni účetní jednotka posoudí, zda jsou splněny podmínky. Pokud jsou tyto podmínky splněny, uvede technické zhodnocení v příslušné položce majetku. V tomto případě se postupuje tak, že účetní jednotka účtuje o úhrnu těchto plnění nejpozději k rozvahovému dni na vrub účtu **042 – Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek** se souvztažným zápisem ve prospěch účtu **045**. Dlouhodobý hmotný a dlouhodobý nehmotný majetek je evidován na účtech 042 a 041 jako nedokončený DHM a DNM až do doby zařazení majetku do užívání. Dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek se stávají pořizované věci okamžikem uvedení do stavu způsobilého užívání, kterým se rozumí zejména dokončení věci a splnění technických funkcí pro užívání (způsobilost k provozu).

K okamžiku uvedení technického zhodnocení DHM do stavu způsobilého k užívání účetní jednotka účtuje na vrub účtu účtové skupiny 02 nebo **036 – Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji** se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 042. [6]

### 3.3 Dlouhodobý finanční majetek

Dlouhodobý finanční majetek je majetek zařazený v portfoliu vybrané jednotky, který má subjekt v držení za nějakým konkrétním účelem např. minimalizace rizika své finanční ztráty, a to s dobou splatnosti delší než jeden rok. Útvar může své volné peněžní prostředky vložit do různého druhu finančního majetku za účelem zhodnocení své investice, který bude představovat vyšší úrok. Dlouhodobý finanční majetek je zařazen v účtové skupině **06 – Dlouhodobý finanční majetek.**

Dle § 17 vyhlášky jsou dlouhodobým finančním majetkem vybraných účetních jednotek zejména:

- **majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem** položka v rozvaze „A. III. 1.“ Obsahuje majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem, které účetní jednotka určila k držení a k výkonu majetkových práv,
- **majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem** položka v rozvaze „A. III. 2.“ Obsahuje majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem, které účetní jednotka určila k držení a k výkonu majetkových práv,
- **dluhové cenné papíry držené do splatnosti** položka v rozvaze „A. III. 3.“ Zahrnuje dluhopisy a jiné dluhové cenné papíry, u nichž má účetní jednotka záměr a předpoklad držet je do splatnosti,
- **terminované vklady dlouhodobé** položka v bilanci „A. III. 5.“ Zahrnuje terminované vklady u bank s dobou splatnosti delší než jeden rok, vkladové listy a depozitní certifikáty,
- **ostatní dlouhodobý finanční majetek** najdeme v bilanci pod položkou „A. III. 6.“ Obsahuje dlouhodobý finanční majetek, který neobsahují předchozí položky,

**Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek** najdeme v bilanci pod položkou „A. III. 7.“ Obsahuje dlouhodobý finanční majetek v průběhu jeho pořízení, který se vykazuje na syntetickém účtu 043 - *Pořizovaný dlouhodobý finanční majetek*. Při zařazení do užívání účetní jednotka zaúčtuje tento případ na vrub účtu příslušného syntetického účtu skupiny 06 a souvztažným zápisem ve prospěch účtu 043. Účtová skupina dlouhodobého finančního majetku obsahuje tyto syntetické účty 061 – *Majetkové účasti v osobách s rozhodujícím vlivem*, 062 – *Majetkové účasti v osobách s podstatným vlivem*, dále to je účet 063 – *Dluhové cenné papíry držené do splatnosti*, 067 – *Dlouhodobé půjčky*, 068 – *Terminované vklady dlouhodobé* a nakonec účet 069 – *Ostatní dlouhodobý finanční majetek*. [6]

### 3.4 Drobný dlouhodobý hmotný a nehmotný majetek

Drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku je přiřazen účet *018 – Drobný dlouhodobý nehmotný majetek* a dlouhodobému hmotnému majetku je přiřazen syntetický účet *028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek*. Je mu také vyhrazen nákladový účet *558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku*, kde se bude účtovat v případě nedosažení hranice významnosti pro zařazení majetku do užívání.

#### 3.4.1 Drobný dlouhodobý nehmotný majetek

**Drobný dlouhodobý nehmotný majetek**, který v bilanci najdeme pod položkou „A. I. 5.“ Do této skupiny obec řadí majetek s dobou použitelnosti delší než jeden rok a jeho ocenění je v částce 7 000 Kč a vyšší a nepřevyšuje částku 60 000 Kč. [9]

Účetní jednotka bude tento majetek evidovat při **úplatném pořízení** na vrub účtu 018 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu *078 – Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku*. Současně se zde musí účtovat o nákladech z tohoto majetku na vrub účtu 558, jimiž byl v roce 2010 a 2011 účet *518 – Ostatní dlouhodobý majetek*, od roku 2012 je to účet 558.

Jestliže účetní jednotka vytvoří drobný dlouhodobý nehmotný majetek **vlastní činností**, účtuje o něm na vrub účtu 018 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 078. Současně se zde také účtuje o nákladech z tohoto majetku vyplývajících a to na účet 558 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu *506 – Aktivace dlouhodobého majetku*.

Pokud účetní jednotka drobný dlouhodobý nehmotný majetek dostane z titulu **bezúplatného převodu nebo přechodu** účtuje ve výši jeho ocenění na vrub účtu 018 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 078. O nákladech se zde účtuje jen v případě, pokud je tento majetek nabýván od subjektu, který **není vybranou účetní jednotkou**, a to na vrub účtu 558 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu *649 – Ostatní výnosy z činnosti*.

Pokud obec zjistí, či jiná účetní jednotka, existenci drobného dlouhodobého nehmotného majetku, o které dosud neúčtovala, například na základě inventarizace, a nejedná se o opravu účetního záznamu, bude o něm účtovat na vrub účtu 018 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 078. [8]

Při vyřazení drobného dlouhodobého nehmotného majetku účetní jednotka postupuje zcela opačně než v předchozím případě, tedy bude účtovat na vrub účtu 078 se souvztažným zápisem na účet 018.

### 3.4.2 Drobný dlouhodobý hmotný majetek

Drobný dlouhodobý hmotný majetek nalezneme v rozvaze pod položkou „A. II. 6.“ DDHM jsou movité věci popřípadě soubory majetku, které jsou charakterizovány samostatným technicko – ekonomickým určením, u kterých je doba, po kterou je majetek využíván, delší než jeden rok a ocenění jedné položky je v částce 3 000 Kč a vyšší a nepřesahuje částku 40 000 Kč. Účetní jednotka však může rozhodnout vnitřním předpisem, zdali tuto dolní hranici ponechá nebo ji sníží, to platí i pro drobný DNM. **Obec si tuto hranici nechala v nezměněném stavu tedy v částce 3 000 Kč dle vyhlášky.** Ve vyhlášce jsou v § 14 odst. 6 uvedeny předměty, které jsou za drobný dlouhodobý hmotný majetek považovány vždy:

- předměty z drahých kovů, pokud nejsou samostatnými movitými věcmi, bez ohledu na výši pořizovací ceny,
- věci pořízené formou finančního leasingu, popřípadě bezúplatně převzaté, u kterých ocenění podle § 25 zákona o účetnictví nepřevyšuje částku 40 000 Kč,
- věcná břemena k pozemku a stavbě s výjimkou užívacího práva, pokud nejsou vykazována jako součást staveb, zásob, u kterých ocenění nepřevyšuje částku 40 000 Kč.

Účetní jednotka si může drobný dlouhodobý majetek pořídit.

- z vlastních provozních prostředků,
- vytvoření drobného dlouhodobého majetku vlastní činností,
- nabytí drobného dlouhodobého majetku bezúplatným převodem.

Obec účtuje drobný dlouhodobý hmotný majetek **při pořízení** na vrub účtu 028 a ve prospěch účtu 088 - *Oprávký k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku*. Současně účtuje o nákladech z tohoto drobného dlouhodobého hmotného majetku na vrub účtu 558 se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného syntetického účtu účtové třídy 3, účtové skupiny 45, nebo účtu 261 – *Pokladna*. V roce 2011 se pořizovací cena při nákupu vykazovala na účtu 501 – *Spotřeba materiálu*, ale od roku 2012 až po současnost je to příslušný účet **558**.

Pokud účetní jednotka vytvoří drobný dlouhodobý hmotný majetek **vlastní činností** k danému okamžiku účtuje na stranu MÁ DÁTI účtu 028 se souvztažným zápisem na stranu

DAL účtu 088. Opět se musí účtovat o nákladech na stranu MÁ DÁTI 558, ale se souvztažným zápisem na stranu DAL účtu **506 – Aktivace dlouhodobého majetku**.

Dle standardu č. 710 – *Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek* účetní jednotka účtuje o nabytí drobného dlouhodobého hmotného majetku z titulu bezúplatného převodu nebo přechodu k tomuto okamžiku ve výši jeho ocenění 028/088. V případě, že je tento majetek nabýván od subjektu, který není vybranou účetní jednotkou, účtuje účetní jednotka současně o nákladech z tohoto drobného dlouhodobého hmotného majetku na vrub účtu 558 a souvztažně ve prospěch příslušného syntetického účtu 649.

Pokud účetní jednotka zjistí existenci drobného dlouhodobého hmotného majetku, o kterém dosud neúčtovala, například na základě inventarizace, a nejedná se o opravu účetního záznamu, účtuje o něm na stranu MÁ DÁTI účtu 028 a souvztažným zápisem na stranu DAL účtu 088.

Vyřazení drobného dlouhodobého hmotného majetku se účtuje na vrub účtu 088 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 028. [8]

Pokud se účetní jednotka rozhodne vést ještě některý drobný dlouhodobý hmotný nebo nehmotný majetek v pořizovacích cenách nižších než jsou stanovené limity 3 000 Kč a 7 000 Kč, v souvislosti s uvedením snížení hranice v interním předpise, může zaúčtovat tento majetek rovněž na účet 028 a 018. Naopak pokud se rozhodne účetní jednotka tento limit ponechat na úrovni 3 000 Kč a 7 000 Kč, použije pro tyto účely podrozvahové účty, **901 – Jiný drobný dlouhodobý nehmotný majetek, 902 – Jiný drobný dlouhodobý hmotný majetek a 909 – Ostatní majetek, v roce 2014 to byl účet 903**. [3]

### 3.5 Oceňování majetku

Oceňování majetku a závazků je možno vymezit jako aktivitu, kdy se konkrétnímu majetku přiřazuje určitý peněžní ekvivalent, přitom musí účetní jednotka respektovat účetní zásady zejména zásadu věrného a poctivého zobrazení skutečnosti. Oceňování majetku a dluhů je pro účetnictví důležité. Podle toho jakou metodu oceňování účetní jednotka aplikuje, se může změnit jejich hodnota vykazovaných aktiv a pasiv v bilanci. Zákon o účetnictví stanoví povinnost všem účetním jednotkám oceňovat majetek a dluhy.

Legislativní východiska pro oceňování majetku jsou zákon o účetnictví § 24 až § 27, prováděcí vyhláška k účetnictví § 55 - § 58, v těchto paragrafech najdeme některé aspekty

oceňování vybraných druhů majetku, § 71 se zabývá problematikou oceňování souborů majetku.

### 3.5.1 Způsoby oceňování majetku a závazků útvarů státní správy

Podle § 24 zákona o účetnictví k oceňování majetku a závazků dochází:

- k okamžiku uskutečnění účetního případu způsoby podle § 25,
- ke konci rozvahového dne nebo k jinému okamžiku, k němuž se účetní závěrka sestavuje, způsoby podle § 27.

Na začátku účetního případu musí účetní jednotka rozhodnout, jaký způsob oceňování dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku zvolí a zaznamenat tento úkon ve vnitřní směrnici, je povinna ocenění zaznamenat v účetních knihách. Ocenění k okamžiku uskutečnění účetního případu závisí na druhu dlouhodobého majetku a způsobu jeho pořízení. Způsoby ocenění majetku a závazků dle bodu jedna udává následující tabulka.

Tab. 3. 1 Způsoby oceňování majetku a závazků k okamžiku uskutečnění účetního případu

Způsob ocenění	Jednotlivé složky majetku a závazků
<b>Pořizovací cenou</b>	Hmotný majetek, zásoby, podíly, cenné papíry a deriváty, pohledávky při nabytí za úplatu nebo vkladem, nehmotný majetek.
<b>Vlastními náklady</b>	Hmotný majetek a zásoby vytvořené vlastní činností, nehmotný majetek vytvořený vlastní činností, příchovky zvířat.
<b>Jmenovitou hodnotou</b>	Peněžní prostředky a ceniny, závazky, pohledávky při jejich vzniku.
<b>Ocenění ve výši jedné koruny</b>	Kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, pokud není známa jejich pořizovací cena.
<b>Reprodukční pořizovací cenou</b>	Majetek v případech bezúplatného nabytí kromě peněžních prostředků a cenin nebo majetek v případech, kdy vlastní náklady na jeho vytvoření vlastní činností nelze zjistit, a ostatní majetek, který není uveden výše.

Zdroj: Zákon o účetnictví § 25, vlastní zpracování

**Pořizovací cena**, což je cena pořízení navýšená o vedlejší pořizovací náklady jako např. pojistné, clo, přepravné, montáž, uvedení do provozu aj. Náklady související s jeho pořízením a náklady, které nemohou být součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku a technického zhodnocení jsou uvedeny ve vyhlášce v příslušném **§ 55 - Vymezení nákladů souvisejících s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku**. Součástí ocenění DNM a DHM nebo jeho části a technické zhodnocení **jsou**

tak až do uvedení majetku do užívání zejména náklady na přípravu a zabezpečení majetku (odměny za poradenské služby, správní poplatky, expertízy atd.), odvody za dočasné nebo trvalé odnětí zemědělské půdy zemědělské výrobě a poplatky za dočasné nebo trvalé odnětí lesní půdy, průzkumné, geologické, geodetické a projektové práce, clo, dopravné, montáž, licence, patenty, vyřazení stávajících staveb nebo jejich částí v důsledku nové výstavby. Dále zde řadíme náhrady majetkové újmy vlastníkově nebo nájemci nebo pachtýři nemovité věci, zabezpečovací, konzervační a udržovací práce při zastavení pořízování majetku a další. **Právo stavby** se v roce **2014 zahrnovalo do nákladů** souvisejících s pořízením dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku, avšak s účinností vyhlášky k **1. lednu 2015** byla tato položka zrušena a tedy se **nezahrnuje do nákladů související s pořízením majetku**.

Součástí ocenění majetku a technického zhodnocení **nejsou** náklady na opravy a údržbu, náklady nájemce nebo pachtýře na uvedení najatého nebo propachtovaného majetku do předchozího stavu, kurzové rozdíly, smluvní pokuty a úroky z prodlení, popřípadě jiné sankce ze smluvních vztahů, náklady na zaškolení pracovníků, náklady na biologickou rekultivaci, nájemné za stavební pozemek, na kterém probíhá výstavba, v případě pozemku vykazovaného na účtu *031 – Pozemky* nejsou součástí jeho ocenění dlouhodobý hmotný majetek vykazovaný na účtech *021 – Stavby*, *025 – Pěstitelské celky trvalých porostů*, *029 – Ostatní dlouhodobý hmotný majetek* s účinností od **1. 1. 2014** nebo **v případě práva stavby** není součástí jeho ocenění stavba vyhovující právu stavby s účinností od **1. 1. 2015**. [9]

Pokud vynaložené náklady na technické zhodnocení dosáhnou ocenění stanoveného pro vykazování jednotlivého dlouhodobého majetku tj. u DHM 40 000 Kč a u DNM 60 000 Kč je součástí ocenění dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku uvedeného do užívání, které mají za následek změnu jeho účelu nebo technických parametrů, nebo rozšíření vybavenosti nebo použitelnosti majetku, včetně nástaveb, přístaveb a stavebních úprav.

Ocenění dlouhodobého hmotného a nehmotného majetku a technického zhodnocení se nesnižuje o dotaci poskytnutou na pořízení majetku. [6]

**U podnikatelských subjektů** v komparaci s municipálními jednotkami dotace na pořízení dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku snižuje cenu jeho pořízení.

Cenné papíry, podíly a deriváty (**dlouhodobý finanční majetek**) se oceňují také **pořizovacími cenami**, jak je patrné z Tab. 3. 1. Do těchto pořizovacích cen se nezahrnují

úroky z úvěrů na pořízení cenných papírů a podílů a náklady spojené s jejich držbou. Náklady související s jejich pořízením jsou např. různé poplatky makléřům, burzám, poradcům. [1]

Níže je uveden příklad na pořízení majetku při nákupu. Předpokládá se společnost, která vede podvojný účetnictví a pořídila si výrobní linku za částku 50 000 Kč včetně DPH. Následně provedli montáž za 3 000 Kč vč. DPH. Hranice významnosti pro zařazení majetku do užívání, kterou si účetní jednotka stanovila v interní směrnici a jež vyplývá z vyhlášky, je 40 000 Kč. Účetní jednotka je plátcem DPH.

Tab. 3. 2 Pořízení dlouhodobého majetku od dodavatele

Účetní případ	Částka v Kč	MD	D
<b>1. Nákup výrobní linky na fakturu</b>			
a) Cena bez DPH	41 320	042	321
b) DPH 21%	8 680	343	321
<b>2. Přeprava hrazená hotově</b>	8 000	042	211
<b>3. Montáž linky na fakturu</b>			
a) Cena bez DPH	2 479	042	321
b) DPH 21%	521	343	321
<b>4. Zařazení linky do užívání</b>	51 799	022	042

Zdroj: Vlastní zpracování

Jak je patrné z výše uvedeného příkladu přesáhla hranici pro zařazení výrobní linky do užívání a tudíž se bude účtovat na účet **042 – Pořízení dlouhodobého hmotného majetku**. Veškeré náklady spojené s pořízením majetku (montáž a přeprava) se zaúčtují společně s pořizovací cenou výrobní linky na účet **022 – Samostatné hmotné movité věci a soubory hmotných movitých věcí**. Celková částka tedy činí 51 799 korun. V následujících letech bude částka postupně rozpouštěna do nákladů formou odpisů. Pokud pořizovací cena společně s vedlejšími pořizovacími náklady nepřekročí stanovený limit, účtovalo by se to ihned v plné výši do nákladů na účet **558 – Náklady z drobného dlouhodobého majetku**. Tato situace by ovlivnila výsledek hospodaření municipálních jednotek více, než postupným odpisováním majetku.

**Vlastními náklady** se oceňuje majetek vytvořený vlastní činností a to náklady vynaloženými na jeho pořízení. Zahrnují se zde **veškeré přímé a nepřímé náklady** vynaložené na vytvoření příslušného majetku např. mzdy zaměstnanců, odpisy majetku, režijní náklady atd.

**Reprodukční pořizovací cenou**, jak vyplývá z Tab. 3. 1, se oceňuje majetek pořízený bezúplatně. Je to cena, za kterou by byl majetek pořízen v době, kdy se o něm účtuje. Cenu je možné stanovit například na základě znaleckého posudku nebo na základě



odborného posouzení. Jedná se zejména o stanovení ceny u majetku pořízeného bezplatně (dary), nalezeného (přebytky zjištěné při inventarizaci).

**Podle § 25 odstavce 6 zákona o účetnictví se reprodukční pořizovací cena nepoužije** v případě bezúplatné změny příslušnosti k hospodaření s majetkem státu nebo svěření majetku do správy dle zákona č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech územních rozpočtů, výpůjčky nebo bezúplatného převodu nebo přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami. Při ocenění majetku je v těchto případech **navázáno na vyšší ocenění** v účetnictví účetní jednotky, která o tomto majetku **naposledy účtovala**.

**Převzetí ocenění od jiné vybrané účetní jednotky** je méně tradiční způsob oceňování, než výše uvedené. Příslušný způsob ocenění je uveden v ČÚS 708 – body 5. 3. 3 a 6. 3. Metoda převzetí ocenění se využije pouze v případě **bezúplatných převodů**. Pokud je majetek mezi vybranými účetními jednotkami převáděn za úplatu, aplikuje se ocenění v pořizovací ceně. Bod 5. 3. 3 se vztahuje k zjednodušenému odpisování, které je v současné době neplatné. Účtování bezúplatného převodu majetku např. stavby mezi vybranými účetními jednotkami (příjemce je obec, poskytovatel stát) bude probíhat následovně, zaúčtují se oprávky 021/081 a zůstatková cena majetku na stranu dal účtu 401. V případě pozemku 031/401 v pořizovací ceně. Více informací bude uvedeno v kapitole 3. 7. 5 a 3. 9. Dary a bezúplatné převody od subjektů, které **nejsou považovány za vybrané účetní jednotky**, se oceňují **reprodukční pořizovací cenou**. Základní účetní předpis **0XX/ 401**. [4]

**Reálnou hodnotou** dle § 27 odst. 1 písm. h se u vybraných účetních jednotek oceňuje majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.

Dle § 27 zákona o účetnictví **se ke konci rozvahového dne reálnou hodnotou** oceňují cenné papíry; deriváty; finanční umístění; majetek a závazky v případech, kde ocenění reálnou hodnotou ukládá zvláštní právní předpis; část majetku a závazků zajištěná deriváty; pohledávky, které účetní jednotka nabyla a určila k obchodování; závazky vrátit cenné papíry, které účetní jednotka zcizila a do okamžiku ocenění je nezískala zpět. U vybraných účetních jednotek majetek určený k prodeji s výjimkou zásob.

Za **reálnou hodnotu** se považuje dle § 27 odst. 4 zákona o účetnictví:

- **tržní hodnota**, která je deklarována na evropském regulovaném trhu,
- ocenění kvalifikovaným odhadem nebo posudkem znalce, pokud není tržní hodnota k dispozici nebo nedostatečně představuje reálnou hodnotu, přičemž metody ocenění

použité při kvalifikovaném odhadu nebo posudku znalce musí zajistit přiměřené přiblížení k tržní hodnotě,

- ocenění, které je stanoveno podle zvláštních právních předpisů, pokud nelze postupovat dle výše dvou uvedených metod. [6]

### 3.5.2 Oceňování majetku v obci Stražisko

Obec Stražisko má majetek oceněný v pořizovacích cenách vč. nákladů souvisejících s pořízením, kde zahrnují především dopravu, montáž, pojistné, průzkumné a projektové práce. Obec má také v evidenci majetku různé kapličky a památníky v ocenění 1 Kč, jelikož není známa jejich pořizovací cena.

### 3.6 Opravné položky k dlouhodobému majetku

V § 25 odst. 3 zákona o účetnictví je, že při oceňování ke konci rozvahového dne se berou v úvahu všechna předvídatelná rizika, ztráty i všechna snížení hodnoty majetku bez ohledu na to, zda je výsledkem hospodaření zisk nebo ztráta (jedná se o tzv. zásadu opatrnosti). Jde o to, že majetek se nesmí nadhodnocovat a zdroje krytí majetku se nesmí podhodnocovat. Při snížení hodnoty majetku se rozlišuje, zda se jedná o snížení hodnoty **trvalé**, které vyjadřují **odpisy majetku** nebo **přechodné**, které se vyjadřují **opravnými položkami** k majetku. Opravnými položkami se zabývá standard č. 706 – *Opravné položky a vyřazení pohledávek* a také vyhláška, které se vytváří k účtům dlouhodobého majetku, zásobám a k pohledávkám a to za účelem snížení ocenění majetku, zásob a pohledávek v účetnictví prokázaném na základě inventarizace.

**Podle ČÚS č. 706 se o tvorbě a zvýšení opravných položek účtuje na vrub účtu 556 – *Tvorba a zúčtování opravných položek* se souvztažným zápisem na stranu dal příslušného syntetického účtu skupiny 14 až 19. O snížení a zrušení opravných položek účtuje účetní jednotka na stranu MÁ DÁTI příslušného syntetického účtu účtové skupiny 14 až 19 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 556.**

K rozvahovému dni je třeba provést dokladovou inventuru dlouhodobého nehmotného majetku a dále fyzickou inventuru dlouhodobého hmotného majetku. Tuto problematiku řeší **vyhláška č. 270/2010 Sb., o inventarizaci majetku a závazků**. V případě, že účetní jednotka zjistí existenci dlouhodobého hmotného majetku, o kterém dosud neúčtovala, účtuje se na vrub účtu účtové skupiny 02 nebo 03 se souvztažným zápisem ve prospěch syntetického účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*. [6]

### 3.7 Odpisování dlouhodobého majetku obcí

Územní samosprávné celky poprvé techniku odpisování plnohodnotně zavedli v roce 2012. Naopak příspěvkové organizace se s metodikou odpisování zabývají již dlouhodobě. Odpisování majetku bylo možné vyjádřit již v minulosti, a to v rámci hospodářské činnosti. Jednalo se o metodu jinou, kdy prostřednictvím odpisů nebyla vyjádřena amortizace majetku. Záměrem metody bylo vyjádření nákladů hospodářské aktivity, které měli být refundovány činnosti hlavní ke krytí investičních výdajů realizovaných v hlavní činnosti. [4]

Obce používají pouze účetní odpisy na rozdíl od **podnikatelských subjektů**, kde vykazují i **daňové odpisy**. Tyto odpisy slouží pro zjištění základu daně z příjmů a motivují podnikatele k investičním aktivitám z principu daňově uznatelných nákladů. Naopak **účetní odpisy** mají úlohu co nejvěrněji vyjádřit náklady, které zobrazují opotřebení majetku v určitém čase. Odpis majetku tedy všeobecně znamená opotřebení majetku a jeho postupným rozpouštěním do nákladů snižuje jeho hodnotu. Dochází ke korekci pořizovací hodnoty aktiva na hodnotu, která vyjadřuje skutečnost, že se nejedná o majetek úplně nový, ale o majetek, který je již delší dobu používán. Tímto se získají přesnější informace o hodnotě majetku vykazovaného v bilanci. Odpisy jsou také nákladovou položkou, které umožňují vyjádřit, jaké zdroje by měly být vytvářeny k zajištění reprodukce majetku. Pokud účetní jednotka není schopna svými výnosy krýt odpisy majetku, znamená to, že upřednostňuje běžnou spotřebu před dlouhodobějšími investicemi a nevytváří zdroje k možné obnově majetku. V tomto smyslu se odpisy stávají důležitou kalkulační veličinou. Významným pojmem v této kategorizaci jsou i **oprávky**, které úzce souvisí s odpisy. Oprávky vyjadřují součet dosavadních odpisů a snižují původní (pořizovací) cenu majetku. Vztah pořizovací ceny, opravek a odpisů je následující:

$$\text{oprávky } (t) = \text{oprávky } (t - 1) + \text{odpisy } (t) \quad (3.1)$$

$$\text{zůstatková cena aktiva } (t) = \text{pořizovací cena} - \text{oprávky } (t) \quad (3.2)$$

Vztah (3. 1) vyjadřuje, jak se hodnota opravek z konce minulého účetního období zvyšuje o odpisy současného účetního období. Vztah (3. 2) ukazuje zůstatkovou cenu aktiva v současnosti (v čase  $t$ ) jako pořizovací cenu aktiva sníženou o dosavadní oprávky. [1]

Legislativa týkající se účetních odpisů je upravena v **zákoně o účetnictví zejména v § 28 odst. 1 – 5**, kde je vymezeno **kdo odpisuje majetek**. Jsou to především účetní jednotky, které mají vlastnické nebo jiné právo (např. na základě různých smluv) k majetku, anebo které hospodaří s majetkem státu nebo s majetkem územních samosprávných celků,

o něm účtují a odpisují v souladu s účetními metodami. ÚSC mohou předat majetek k hospodaření příspěvkovým organizacím, či mohou vložit majetek do dobrovolných svazků obcí. Majetek pak eviduje a odepisuje ta účetní jednotka, která jej užívá. Nájemce je oprávněn odpisovat a účtovat o majetku za předpokladu vymezeného ve smlouvě o nájmu podniku nebo jeho části. Odpisovat majetek může účetní jednotka, která poskytne majetek za úplatu do užívání na základě smlouvy o finančním leasingu, jestliže je uživatel oprávněn nebo povinen v průběhu užívání nebo po jeho ukončení nabýt vlastnické právo k poskytnutému majetku. Majetek odpisuje také osoba, která užívá cizí věc (např. na základě smlouvy nájemní, či smlouvy o výpůjčce). Pokud tato účetní jednotka provede na tomto majetku a na svůj účet technické zhodnocení je stanoveno, že uživatel jej odpisuje a také o něm účtuje. Technické zhodnocení je blíže rozvinuto v § 66 odst. 5 vyhlášky, kde je možné, aby odpisoval technické zhodnocení uživatel, který není vlastníkem majetku. [11]

Odpisování majetku je dále upraveno v **§ 66 vyhlášky č 410/2009 Sb.**, kde nalezneme majetek, který účetní jednotky neodpisují:

- a) umělecká díla, která nejsou součástí stavby, sbírky muzejní povahy, movité kulturní památky, předměty kulturní hodnoty a obdobné movité věci,
- b) nedokončený dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek a technické zhodnocení, za předpokladu neuvedení do stavu způsobilého k užívání,
- c) finanční majetek,
- d) zásoby,
- e) pohledávky,
- f) dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek, pokud tento majetek má účetní jednotka v nájmu nebo pachtu nebo ve výpůjčce,
- g) povolenky na emise a preferenční limity,
- h) kulturní památky, sbírky muzejní povahy, předměty kulturní hodnoty a církevní stavby, oceněné ve výši jedné koruny. Soubory majetku v případě kulturních památek nebo předmětů kulturní hodnoty oceněné opět ve výši jedné koruny a technické zhodnocení tohoto majetku, s výjimkou technického zhodnocení nemovitých kulturních památek a církevních staveb,
- i) dlouhodobý majetek, který se oceňuje reálnou hodnotou (viz kapitola 3. 5. 1)
- j) drobný dlouhodobý majetek,

k) pozemky. [9]

Důležitým předpisem v této oblasti je standard **č. 708 - Odpisování dlouhodobého majetku**, jehož cílem je stanovit základní postupy pro určení výše odpisů dlouhodobého majetku a účtování odpisů dlouhodobého majetku a opravek a dále postupy pro změnu metody. Tento standard se vztahuje na dlouhodobý majetek a jeho soubory, které se odpisují podle zákona a vyhlášky, tedy netýká se drobného dlouhodobého majetku. Účetní jednotka odpisuje majetek z ceny, která je cenou pořizovací, nebo reprodukční pořizovací, a to jen do výše tohoto ocenění. Odpisuje se z ceny včetně dotace.

Pokud účetní jednotka nabude dlouhodobého majetku včetně technického zhodnocení, tak se jeho odpisování zahájí 1. dnem měsíce, který následuje po měsíci, ve kterém došlo k jeho zařazení do užívání. Od roku 2014 je ve standardu upraveno i vyřazení majetku včetně technického zhodnocení a odpis se vypočítá i za ten měsíc, ve kterém k vyřazení došlo. Obce mohou o odpisech účtovat i jednou ročně a to nejpozději k 31. 12 příslušného roku, ale v případě nabytí majetku v průběhu roku se odpisy přepočítají poměrem měsíců tak, že se do poměru nezahrne měsíc, kdy byl majetek zařazen do užívání, ale až následující měsíc po zahájení užívání. Částky odpisů se zaokrouhlují na celé koruny nahoru.

### 3.7.1 Odpisový plán

Bod č. 4. 9 ve standardu definuje, že některé vybrané účetní jednotky mohou sestavit odpisový plán, případně stanovit předpokládanou dobu používání dlouhodobého majetku, nejen pro jednotlivé věci, ale také pro předem určenou množinu věcí, a to s přihlédnutím k principu významnosti. Pokud si obec stanoví přesnější dobu používání u jednoho druhu majetku, může jej také využít pro majetek obdobného charakteru. Například pro veškerý nábytek si v budově úřadu obec zvolí dobu životnosti 12 let. Proto je vhodné si definovat **odpisový plán**. Je doporučeno jej chápat pouze v podobě nastavených tezí odpisování, zejména:

- volba způsobu odpisování,
- druh majetku a doba použitelnosti,
- způsob výpočtu odpisu (zda procentem z pořizovací ceny, nebo zůstatková cena dělena zbývajícím životností atd.)
- nastavení zbytkové hodnoty. [4]

## Volba způsobu odpisování

Účetní jednotka může zvolit odpisování rovnoměrné, výkonové nebo komponentní. **Od roku 2013** již není možné zvolit **zjednodušený postup** odpisování, tuto metodu bylo možné využít v letech 2011 a 2012. Dle standardu je možné kombinovat způsoby odpisování v rámci účetní jednotky a změnu způsobu odpisování lze provést vždy pouze s účinností od prvního dne následujícího účetního období.

## Kategorizace dlouhodobého majetku a přiřazení předpokládané doby používání

Jednotlivé druhy majetku a zařazení do účetních odpisových skupin jsou upraveny v příloze č. 1 ČÚS 708, které vycházejí z klasifikace produkce CZ – CPA, tedy vybírá věci, které by se dle výše své pořizovací ceny mohly stát dlouhodobým majetkem, a dále dle klasifikace stavebních děl a budov CZ – CC, kde jsou uvedeny různé druhy staveb a budov. Příloha č. 1 je velice rozsáhlá z důvodu velkého množství definovaných věcí, budov či staveb.

## Způsob výpočtu odpisu

V současnosti základním konceptem účetních odpisů je **rovnoměrný (lineární) způsob odpisování**, kde se výše ročních odpisů nemění, jsou stále ve stejné výši, tedy konstantní.

$$O(i) = 1/T \cdot V_c \quad (3.3)$$

kde  $T$  je počet let životnosti a  $V_c$  je odpisová základna. [1]

Objevují se zde tři základní možnosti způsobu výpočtu odpisů. Prvním z nich je metoda založená na rozpuštění vstupní ceny do jasně definovaného období odpisování (vstupní cena musí být odepsána za jasně určené období bez ohledu na případná technická zhodnocení). Další je odpisování procentem ze vstupní ceny – doba odpisování (např. 100 let) je základnou pro výpočet ročního procenta odpisů (1%), kterým je násobena vstupní cena pro zjištění ročního odpisu. Poslední technika je odpis rozkládající zůstatkovou cenu do zbývajících předpokládané životnosti – systém umožňující v určitém okamžiku nastavit odpis jako zůstatkovou cenu k datu zbývajících předpokládané životnosti s možností dalších následných úprav. [4]

## Nastavení zbytkové hodnoty

Pojem zbytková hodnota **je od roku 2014** stanovena ve standardu č. 708, která je charakterizována jako zdůvodnitelná kladná odhadovaná částka, kterou by účetní jednotka mohla získat v okamžiku předpokládaného vyřazení aktiva (například prodejem majetku)

po odečtení předpokládaných nákladů, které s vyřazením souvisejí. **Rekodifikací** také prošel bod č. 4. 11., v němž je uvedeno o povinnosti sestavovat odpisový plán a provádět jeho aktualizaci s ohledem na změny vzniklé v průběhu používání majetku. Při sestavování odpisového plánu nebo jeho aktualizaci **může** účetní jednotka zohlednit jeho **zbytkovou hodnotu**, přičemž se součet jeho opravek, plánovaných odpisů a zbytkové hodnoty musí rovnat výši ocenění tohoto majetku. Na rozdíl od roku **2013**, kde se jednalo o **stanovení hranice významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku při vyřazení** a doporučovalo se ukončit odpisování majetku na hodnotě **ve výši 5% vstupní ceny**. Částka byla doporučena za předpokladu, že si ji účetní jednotka nestanovila jinak. Tímto ustanovení se právní předpisy blíže přizpůsobily mezinárodním účetním standardům a podnikatelským subjektům, kdy také pracují s pojmem zbytková hodnota majetku. Zbytková hodnota je definována ve vyhlášce č. 500/2000 Sb., pro podnikatele v § 56 odst. 3, kdy se určí hodnota, ze které se bude odpisovat jako rozdíl mezi vstupním oceněním majetku a zbytkovou hodnotou, ta se rozpočte dle doby užívání. Pokud by účetní jednotka vykázala majetek v nulové hodnotě „netto“ znamenalo by to podhodnocení majetku, což není v rozporu s jedním základních principů oceňování, tj. opatrnosti. [4]

Pokud si účetní jednotka stanovila hranici významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku při jeho vyřazení před okamžikem účinnosti standardu č. 708, a který je v souladu s bodem 4. 11 platný k 31. 12. 2013, považuje se s účinností od 1. 1. 2015 takto stanovená hranice významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny příslušného dlouhodobého majetku za **zbytkovou hodnotu**. Tuto skutečnost musela účetní jednotka zohlednit v odpisovém plánu příslušného dlouhodobého majetku k **1. 1. 2015**.

### **3.7.2 Metody odpisování**

Municipální jednotky si mohou zvolit, jak bylo již zmíněno výše, zjednodušený způsob odpisování, rovnoměrný, výkonový a komponentní varianty odpisování, přičemž zjednodušený způsob byl možný použít pouze v letech 2011 a 2012.

#### **Zjednodušený způsob**

Metoda zjednodušeného způsobu odpisování bylo možné použít do konce roku 2012, i když byla původně nastavena jako základní možnost odpisování. U zjednodušeného způsobu odpisování účetní jednotky pro účely sestavení odpisového plánu provedli určení stanovené doby používání dlouhodobého majetku podle přílohy č. 2 a 3 k ČÚS 708, účetní jednotky jej

využívaly z důvodu časové tísně při nastavení doby použitelnosti. ÚSC neměly prostor pro bližší nastavení reálné doby životnosti pro volbu rovnoměrného způsobu odpisování.

### **Rovnoměrný způsob**

Lineární způsob odpisování je nejvyužívanějším způsobem územních samosprávných celků. Jestli obec nesplní podmínky pro výkonový způsob nebo nerozhodne-li se použít komponentní způsob, odpisuje aktiva tímto způsobem.

Účetní jednotka, při tomto zvoleném způsobu odpisování, měla k jednotlivým druhům majetku přiřadit předpokládanou dobu životnosti majetku dle přílohy č. 1 k ČÚS 708, tedy zařadit příslušný majetek do kódů klasifikace produkce a stavebních děl. Životnost majetku, tedy dobu používání majetku, si stanovila účetní jednotka sama, při zvoleném způsobu rovnoměrného odpisování. Obce se nemusela držet stanovené doby používání dle přílohy č. 2 k ČÚS 708 a účetních odpisových skupin přílohy č. 1 k ČÚS 708 přiřazeným ke kódům klasifikace, ale zvolí si dobu životnosti v souladu s bodem 6. 1 ČÚS, v co nejpresnější odhadu tak, aby se majetek včetně jeho technického zhodnocení odpisoval v průběhu jeho používání. Pokud účetní jednotka zjistí nové skutečnosti např. při inventarizaci dlouhodobého majetku, že stanovená doba používání neodpovídá odpisovému plánu, zohlední tuto skutečnost při úpravě odpisového plánu. Je tedy možné upravovat odpisové plány v průběhu doby užívání.

U rovnoměrného odpisování je ve standardu v bodě 5. 5. 2 pouze upraveno, co měla účetní jednotka zohlednit při stanovení předpokládané doby používání dlouhodobého majetku. Přihlíží se zejména k:

- charakteristice dlouhodobého majetku, například k materiálové podstatě a její trvanlivosti,
- charakteru prostředí, ve kterém bude majetek využíván, např. vystavení povětrnostním podmínkám, nadzemní uložení či nezastřešení,
- stupni intenzity užívání dlouhodobého majetku,
- rychlosti morálního zastarání dlouhodobého majetku,
- opotřebení dlouhodobého majetku, jehož není účetní jednotka prvním uživatelem, ale jeho stav odpovídá opotřebení v první třetině jeho předpokládané doby používání,
- dalším specifickým podmínkám používání dlouhodobého majetku nebo jeho individuální vlastnosti. [4]



Zdali si účetní jednotka pořídila majetek, který byl částečně opotřebován, stanovila odpisový plán pouze pro zbývající dobu používání, bude se tedy odpisovat kratší dobu.

### Výkonový způsob

Výkonový způsob, dle standardu bodu 5. 6. 1., použije účetní jednotka

- a) pro výpočet odpisů skládky,
- b) pokud účetní jednotka posoudí, že pro naplnění věrného a poctivého obrazu účetnictví je vhodné použít výkonový způsob,
- c) vyplívá-li jeho použití z jiného právního předpisu.

**Od roku 2013 se u skládky již nemůže použít zjednodušený způsob** odpisování, ten byl do roku 2012 možný. Jinou právní direktivou je v tomto případě např. vyhláška č. 410/2009 Sb., kde v § 66 odst. 3 je určen výkonový způsob odpisování pro ložiska nerostů. Účetní útvary musí při sestavování odpisového plánu určit měřitelnou jednotku, která má vliv na výpočet výše částky odpisu na jednu stanovenou jednotku (např. kus výrobku, kilometr, tuna nebo hektolitr) a částku odpisu související s touto jednotkou. Při výkonovém způsobu se odpis vykáže, jako součin částky odpisu stanovený odpisovým plánem a počtu těchto jednotek, které se uskutečnily v průběhu příslušného období. [4]

Názorný příklad na výkonový způsob odpisování je vypočten níže, za předpokladu, že obec pořídila stroj dne 1. 1. 2014 za 50 000 Kč, tento přístroj je schopen vyrobit za celou dobu odpisování 30 000 ks výrobků, a to v prvním roce 10 000 ks a v následujících letech po 5 000 ks. Účetní jednotka tento stroj zařadila do užívání v den jeho pořízení. Doprava stroje činila 10 000 Kč a stroj bude subjektem využíván po dobu 5 let. Řešení je uvedeno níže.

Tab. 3. 3 Názorný příklad na výkonový způsob odpisování

Rok odpisování	Odpis v Kč	Oprávký v Kč	Zůstatková cena v Kč
<b>2014</b>	20 000	20 000	40 000
<b>2015</b>	10 000	30 000	30 000
<b>2016</b>	10 000	40 000	20 000
<b>2017</b>	10 000	50 000	10 000
<b>2018</b>	10 000	60 000	0

Zdroj: Vlastní zpracování

Nejprve si musíme vypočítat odpis na jednotku výkonu, v tomto příkladně jsou to ks. Pořizovací cena plus vedlejší náklady s tím související nám dají vstupní cenu majetku, ta činí

60 000 Kč. Odpis na jednotku výkonu se výpočte, jako vstupní cena lomeno počet ks, který je stroj schopen za dobu používání vyrobit. Jednotkový odpis je tedy 2 Kč/ks. Odpis v jednotlivých letech je součinem jednotkového odpisu a počtem vyrobených ks za roky 2014 až 2018. Oprávky a zůstatková cena jsou počítány dle vztahu **3. 1 a 3. 2** v kapitole 3. 7.

### **Komponentní způsob**

Komponentní způsob odpisování můžou municipální jednotky použít u staveb včetně budov, důlních děl a důlních staveb pod povrchem, u vodních děl a u dalších stavebních děl dle jiných právních předpisů, také lze tuto metodu využít u bytů a nebytových prostorů vymezené jako jednotky, u nemovitých kulturních památek a technického zhodnocení majetku, jehož ocenění je vyšší jak 40 000 Kč (za předpokladu provedení technického zhodnocení na majetku ve vlastní režii, který účetní jednotka užívá) a technické zhodnocení nemovité kulturní památky a církevní stavby oceněné jednou korunou. [7]

Komponenta se odepisuje samostatně od ostatních komponent a samostatně od zbylé části majetku uvedeného výše nebo od souboru tohoto majetku. Komponentní způsob je asi nejsložitější metodou odpisování majetku.

#### **3.7.3 Postup při změně metody k 31. prosinci 2011**

Standard č. 708 – Odpisování dlouhodobého majetku nabyl účinnosti dne 31. prosince 2011. Tahle podkapitola bude věnována účetním jednotkám, které nepoužívaly metodu odpisování před účinností tohoto standardu a naopak.

- **Postup při změně metody odpisování dlouhodobého majetku u účetních jednotek, které nepoužívaly metodu odpisování před účinností tohoto standardu a odpisují dlouhodobý majetek rovnoměrným, výkonovým nebo komponentním způsobem**

První použití metody odpisování dlouhodobého majetku provedly účetní jednotky poprvé v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2011. Při tomto prvním použití metody se nezobrazily náklady související s odpisováním určitého majetku v období roku 2011 a promítly se do účetnictví k 31. prosinci 2011 hodnotou opravěk k odpisovanému majetku jako oceňovací rozdíl při změně metody.

Jak již bylo zmíněno v podkapitole 3. 7. 1, účetní jednotka provede kategorizaci majetku podle přílohy č. 1 k ČÚS a kvalifikovaný odhad zbývajících doby životnosti majetku. Zda-li obec bude znám okamžik zařazení majetku do užívání a výši jeho ocenění, sestaví účetní jednotka odpisový plán, ale musí přihlídnout k období, kdy tento majetek užívala

a neodpisovala, a ke zbývajícím době odpisování majetku. Účetní jednotka s ohledem na odpisový plán provede dopočet opravek za období, po které toto aktivum užívala a neodpisovala.

Pokud účetní jednotka neznala výši ocenění majetku, ocení ho **reprodukční pořizovací cenou** a sestaví odpisový plán. Jestli obcím nebyl znám okamžik zařazení majetku do užívání, stanovila výši opravek za období, po které účetní jednotka dlouhodobý majetek užívala a neodpisovala, **ve výši 40% z ocenění tohoto majetku** a sestaví odpisový plán s přihlédnutím ke zbývajícím době používání majetku. Může nastat situace, kdy účetní jednotky nebudou schopny provést kvalifikovaný odhad zbývajících doby životnosti majetku. V takovém případě provedou odhad podle přílohy č. 4 k ČÚS (Tab. 3. 4) a poté s ohledem na odpisový plán provede dopočet opravek za dobu, po kterou aktivum užívala a neodpisovala. [7]

Tab. 3. 4 Účetní odpisové skupiny a příslušná stanovená zbývajících doba používání a stanovená doba pro provedení dopočtu opravek k 31. prosinci 2011

Účetní odpisová skupina	Stanovená zbývajících doba používání v letech	Stanovená doba pro provedení dopočtu opravek k 31. prosinci 2011
<b>I</b>	3	2
<b>II</b>	5	3
<b>III</b>	7	5
<b>IV</b>	12	8
<b>V</b>	18	12
<b>VI</b>	30	20
<b>VII</b>	48	32

Zdroj: Příloha č. 4 k ČÚS 708

Ve standardu je také uveden postup při změně metody odpisování dlouhodobého majetku u účetních jednotek, které nepoužívaly metodu odpisování před účinností tohoto standardu a odpisovaly dlouhodobý majetek zjednodušeným způsobem. Zjednodušený způsob odpisování již není možné použít, ale ve standardu je tato problematika stále uvedena.

Při sestavování odpisového plánu opět měly účetní jednotky provést kategorizaci majetku podle přílohy č. 1 ČÚS a stanovit zbývajících dobu používání dle Tab. 3. 4 a dobu pro provedení dopočtu opravek k 31. 12. 2011 také podle této tabulky. Opět musela provést dopočet opravek. Pokud účetní jednotce nebyla známa výše ocenění dlouhodobého majetku, ocení jej reprodukční pořizovací cenou.

- **Postup u účetních jednotek, které používaly metodu odpisování před účinností tohoto standardu pro již odpisovaný dlouhodobý majetek**

Tento postup je stanoven především pro příspěvkové organizace, které již majetek odpisovaly. Tyto organizace musely odsouhlasit pouze své stávající odpisové plány, případně musely provést kategorizaci majetku. U tohoto postupu mohly nastat dva případy. První z nich je, že výše oprávek byla vyšší než skutečně vykazované oprávkky k předmětnému majetku. O tomto rozdílu účetní jednotka účtovala 406/07x, 08x. Pokud výše oprávek byla nižší než skutečně vykazované oprávkky k předmětnému aktivu, tak účetní jednotka o tomto rozdílu neúčtuje.

### 3.7.4 Postup účtování odpisů

Obec účtuje odpisy na vrub účtu 551 – *Odpisy dlouhodobého majetku* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného syntetického účtu účtové skupiny 07 – *Oprávkky k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo účtové skupiny 08 – *Oprávkky k dlouhodobému hmotnému majetku*. Pokud se oprávkky ke konci roku dopočetly, jak je zmiňováno výše, tak účetní jednotka o nich účtovala na vrub účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při prvotním použití metody* a zaúčtované proti účtu 07x nebo 08x, zdali se jednalo o nehmotný nebo hmotný majetek. Tenhle případ byl možný použit pouze od roku 2012, a to na případné opravy účetních zápisů, pokud ke konci roku došlo k chybám.

Pokud vybraná účetní jednotka pořídila majetek z investičního transferu zcela nebo částečně a je toto aktivum odpisováno účtuje o něm opět 551/07x, 08x, o časovém rozlišení přijatého investičního transferu na vrub účtu 403 – *Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* se souvztažným zápisem ve prospěch syntetického účtu skupiny 67 – *Výnosy z transferů*, a to v částce tohoto odpisu násobené transferovým podílem. **Je zde poprvé zmíněno časové rozpuštění dotací na pořízení dlouhodobého majetku do výnosů.** Jestli účetní jednotka musela dopočítat na konci roku oprávkky a dříve již majetek odpisovala, zaúčtovala je 406/07x, 08x a účtuje v částce těchto oprávek násobené transferovým podílem na vrub účtu 403 oproti účtu 401 – *jmění účetní jednotky*. Účet 403 je blíže specifikován v kapitole níže. [7]

### 3.7.5 Odpisování a transfery na pořízení dlouhodobého majetku

Kapitola se věnuje především **investičnímu transferu, účet 403**, který je určen k financování dlouhodobého majetku příjemce, který tento dlouhodobý majetek používá,

s výjimkou drobného dlouhodobého majetku. Výnos z takového transferu bude u příjemce, který je povinný k finančnímu vypořádání, na účet 672, použití na transfer jiné osobě na pořízení DM bude přes účet 572 (poskytovatel).

Transfery na pořízení dlouhodobého majetku jsou upraveny ČÚS č. 703 – *Transfery*, kde je blíže specifikován tento pojem. **Za transfer je tedy považováno** přijetí peněžitých prostředků veřejnými rozpočty (ze zahraničí, státního rozpočtu, z rozpočtů územních samospráv, státních fondů apod.) zejména jsou to tedy dotace, granty, příspěvky, subvence, dávky, nenávratné finanční výpomoci, podpory či peněžní dary. Jsou tu i vymezeny případy, co se **za transfer nemůže považovat**, jsou to především peněžní prostředky získané v rámci dodavatelsko-odběratelských vztahů, daně, poplatky a obdobné dávky, pokuty, penále, odvody sankčního charakteru a podobné transakce, také dotace poskytnuté od zřizovatele určené na pořízení dlouhodobého majetku jim založené příspěvkové organizaci, za předpokladu, že tato dotace nebyla poskytnuta z peněžních prostředků z transferu přijatého zřizovatelem za tímto účelem.

Jedním z významných okruhů týkající se odpisování je problematika zúčtování investičních transferů zachycených na účtu 403 do výnosů (672). Tato oblast je řešena v ČÚS 709 – *Vlastní jmění* a také v ČÚS č. 703 – *Transfery*. V tomto oddílu je problematika týkající se přiřazení transferu ke konkrétnímu majetku a dále následné související účtování.

### **Přiřazení transferu k majetku**

#### ***Pořízení více položek majetku z transferu***

Podle ČÚS č. 709 je možné přiřadit investiční transfer k majetku na základě poměru pořizovací ceny jednotlivého pořizovaného majetku k celkovému součtu pořizovacích cen všech položek pořizovaného majetku nebo si účetní jednotka může toto přiřazení stanovit jiným průkazným způsobem.

#### ***Transfery a vklad majetku do jiné společnosti***

V případě vkladu majetku, který byl pořízen úplně nebo částečně z investičního transferu obchodní korporace zůstává hodnota uvedená na účtu 043 fixována k okamžiku předání majetkového vkladu příslušné obchodní společnosti.

## ***Transfery a předání majetku jiné vybrané účetní jednotce***

Pokud na příspěvkovou organizaci přechází majetek svěřený od zřizovatele, přechází na ni také investiční transfer zachycený na účtu 403. [4]

### **3.8 Pořizování a vyřazování dlouhodobého majetku**

Problematika dlouhodobého majetku je upravena ve vyhlášce a v ČÚS č. 710 – *Dlouhodobý nehmotný a dlouhodobý hmotný majetek*. V této části je řešena problematika pořizování a vyřazování dlouhodobého nehmotného a hmotného majetku různými způsoby a jeho účtování. Technickým zhodnocením a drobným majetkem se zabývají výše uvedené kapitoly.

#### **3.8.1 Pořizování dlouhodobého majetku**

Pořízení dlouhodobého majetku může nastat několika způsoby a to zejména:

- koupě,
- darování a bezúplatný převod,
- vytvoření vlastní činností,
- inventarizační přebytky.

#### **Pořizování dlouhodobého majetku koupí**

Účetní jednotka účtuje o pořízení formou **koupě** např. z bankovního účtu nebo v hotovosti, financováno úvěrem na vrub účtu 041 – *Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek*, zdali se jedná o hmotný majetek, použijeme účet 042 oproti příslušnému syntetickému účtu účtové třídy 3, účtové skupiny 45, nebo účtu 261 – *Pokladna*. Základní vztah je **04x MD/ dluh nebo peníze D**. Z vyhlášky § 55 vychází, které výdaje budou souviset s pořízením dlouhodobého majetku a budou zachyceny na účtu 042 a 041. Majetek, který bude způsobilý k užívání, se zaúčtuje spolu s vedlejšími pořizovacími náklady na vrub účtu účtové skupiny **01x, 02x** a ve prospěch účtů **041, 042**.

#### **Pořízení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem nebo přechodem**

Problematika bezúplatného nabytí majetku je vyřešena v ČÚS 709 – *Vlastní zdroje*, kdy se o majetku tímto způsobem pořízený bude účtovat na vrub účtu 01, 02, 03 nebo účtů 041, 042 ve prospěch účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*. V případě bezúplatných převodů, darů a majetku, který je vytvořen vlastní činností se nemusí používat účty skupiny 04x.

Podobným způsobem je účtován přebytek majetku zjištěný při inventarizaci, a to zápisem **0xx MD/ 401 D**.

### **Vytvoření majetku vlastní činností**

Majetek vytvořený vlastní činností není u územních samosprávných celků a příspěvkových organizací častý. Jedná se o tzv. aktivaci, kdy veškeré náklady jsou spojeny s majetkem vytvořený ve vlastní režii. Pokud tato situace nastane, účtuje o něm účetní jednotka na vrub účtů 041, 042 a souvztažně ve prospěch příslušného syntetického účtu *506 – Aktivace dlouhodobého majetku*. [4]

### **3.8.2 Vyřazení dlouhodobého majetku**

Účetní jednotka se může setkat s několika způsoby vyřazení dlouhodobého majetku:

- likvidace,
- darem,
- prodejem,
- bezúplatným převodem,
- vkladem do obchodní korporace nebo družstva,
- zmařená investice.

#### **Vyřazení dlouhodobého majetku z titulu likvidace**

Pokud účetní jednotka vyřadí majetek z důvodu likvidace a tento majetek má zůstatkovou cenu (nejedná se o dar, manko ani škodu) zaúčtuje tento případ nejprve na vrub účtu 551 se souvztažným zápisem ve prospěch účtových skupin 07x, 08x. Následně se majetek vyřadí v pořizovací ceně a bude se účtovat zápisem 07x, 08x/ 01x, 02x. Jestli by se jednalo o manko nebo škodu použije se účet *547 – Manka a škody* oproti účtu 07, 08 nebo účtu 041, 042. Pokud účetní jednotka použije účty 041 a 042 o samostatném vyřazení nebude již účtovat. To platí i u bezúplatného převodu a prodeji majetku.

#### **Vyřazení dlouhodobého majetku bezúplatným převodem a prodejem**

Při bezúplatném převodu nebo přechodu ve prospěch subjektu, který není vybranou účetní jednotkou, se o skutečnosti účtuje na účet *543 – Dary* oproti 07x nebo *041 – Nedokončený dlouhodobý nehmotný majetek* a to za předpokladu, že existuje zůstatková cena majetku. Pokud se majetek prodá, účtuje o něm jednotka na vrub účtu *552 – Prodaný dlouhodobý nehmotný majetek* oproti účtu *035 – Dlouhodobý nehmotný majetek určený*

*k prodeji*, ale opět za existence zůstatkové ceny. Pokud účetní jednotka vyřazuje dlouhodobý hmotný majetek bezúplatným převodem nebo přechodem, ve prospěch subjektu, který není vybranou účetní jednotkou, účtuje o jeho zůstatkové ceně 543/ 03, 08 nebo 042 – *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*. Dlouhodobý hmotný majetek, který byl určen k prodeji, účtuje o jeho zůstatkové ceně účetní jednotka na vrub syntetického účtu 553 – *Prodáný dlouhodobý hmotný majetek* nebo účtu 554 – *Prodané pozemky* se souvztažným zápisem ve prospěch účtu 036 – *Dlouhodobý hmotný majetek určený k prodeji*. [8]

### **Vkladem do obchodní korporace nebo družstva**

U téhle možnosti vyřazení dlouhodobého majetku dochází na jedné straně k vyřazení majetku, ale na druhou stranu tento majetek zůstává v obci jako finanční. Nemělo by se tedy jednat o zobrazení v nákladech a dotace by se měla přesunout na dlouhodobý finanční majetek.

### **Vyřazení nedokončeného dlouhodobého majetku**

Zmařená investice je takový náklad, kdy majetek není pořízen z různých důvodů, a to např. z důvodu nedostatečného množství finančních prostředků nebo změna investora apod. Zmařená investice se následně zaúčtuje na vrub účtu 547/ 04x D, tedy dojde k vyřazení majetku. [4]

## **3.9 Jmění účetní jednotky**

*Účet 401 – Jmění účetní jednotky* je vymezen v ČÚS č. 703, ale především jej řešen ve standardu 709 – *Vlastní zdroje*. Prostřednictvím tohoto účtu se zachytí zejména bezúplatná změna příslušnosti k hospodaření s majetkem státu, svěření majetku do správy dle zákona č. 250/2000 Sb., nebo o **bezúplatném převodu nebo přechodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami**.

### **Bezúplatné nabytí a pozbytí majetku**

Jedním z významných témat je otázka problematiky účtování o věcných darech a převodu majetku mezi vybranými účetními jednotkami.

- Převzetí dlouhodobého majetku mezi vybranými účetními jednotkami

Pokud je majetek převzat od jiné vybrané účetní jednotky převezme tento subjekt ocenění od předávající účetní jednotky. Zároveň s převzetím ocenění (např. 021 a 081)



dochází k převzetí související struktury účtu 401 a 403. Poskytovatel bude o této skutečnosti účtovat zcela obráceně. Obtížnější část tvoří předání majetku na subjekty, které na jeho pořízení přímo poskytly dotaci. V takovém případě se musí měnit hodnoty na účtech 401 a 403. U těchto jednotek není možné zaúčtovat hodnotu účtu 403 do výnosů, protože by jim vznikl duplicitní náklad a mělo by to dopad na výsledek hospodaření účetní jednotky. Tato problematika je více komplikovaná.

- Převzetí dlouhodobého majetku mimo vybrané účetní jednotky

Dlouhodobý majetek může být také bezúplatně předán jinou, než vybranou účetní jednotkou (např. dary poskytnuté obchodní korporací, převod majetku ze spolku na obec apod.). V tomto případě má příjemce daru nabytý majetek ocenit **reprodukční pořizovací cenou**. Základní vztah pro účtování je **MD 0XX/ 401 D**. Není zde důležité ocenění majetku na straně dárce, či to, zda byl majetek pořízen z dotace. [4]

Obec Stražisko převedla k **1. 10. 2013** dlouhodobý majetek **na jinou vybranou účetní jednotku** (dobrovolný svazek obcí) s bezúplatným navýšením členského investičního podílu, a to na základě dohody o navýšení členského investičního podílu obce ve svazku obcí. Obec převáděla vodovod a jeho vyřazení provedli v pořizovací ceně vč. transferu. Celkem se převáděli 3 položky (vodovod, přivaděč pitné vody a rozvod pitné vody) každý majetek měl své inventární číslo. Vyřazení majetku proběhlo v pořizovací ceně včetně transferu. Vstupní cena vodovodu 5 803 589, 83 se zaúčtovalo 401/ 021, oprávký k datu vyřazení se účtovaly 081/401 a zůstatek investičního transferu 403/401. Navýšení členského podílu ve svazku se **oceňoval znalcem** a zaúčtoval se na vrub účtu 069 – *Ostatní dlouhodobý finanční majetek* oproti účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*.

### 3.10 Obec Stražisko

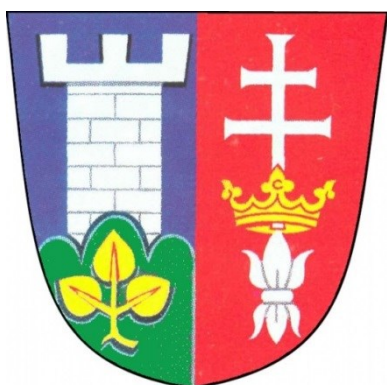
Obec Stražisko se nachází v malebném údolí Dražanské vrchoviny v části střední Moravy a náleží pod **Olomoucký kraj**. Vesnice se rozprostírá asi dvanáct kilometrů severozápadně od okresního města Prostějova a jižním směrem od města Konice. Obcí protéká říčka Romže. Vesnice je obklopena hlubokými lesy a značně se vyznačuje za rekreační oblast. Obec má přilehlé osady, jimiž jsou Maleny, Dolní a Horní Růžov a Stražisko. Spojení osad Malen a Stražisko vznikla obec Maleny – Stražisko. Koncem 20. století došlo ke sloučení s obcí Růžov a obec se jmenuje Stražisko – Růžov. Společně s těmito vesnicemi má obec celkový **počet 434 obyvatel**. Katastrální výměra obce činí přibližně 355,57 ha (3,56 km<sup>2</sup> po zaokrouhlení).

### 3.10.1 Historie obce

První zmínka o obci by se měla datovat do období konce 13 a začátkem 14 století, kdy se na kopci dnešního kostela Andělů strážných, z roku 1728, vypínal hrad Grünberg (Zelený vrch), který byl velmi důležitým strategickým místem v oblasti obchodu. Strážní na hradě hlídali významné obchodní cesty vedoucí přes údolí dnešní obce Stražisko. Službu strážných zajišťovali obyvatelé vsí, kteří za úsluhu měli pozemky k bezplatnému užívání. Název obce je tedy od strážního hradu odvozen. Obec, rozprostírající se v širokém údolí patřila ke konickému panství. Podobně jako kdysi Grünberg i ona často přecházela dědictvím a prodejem do různých majetků. Posledních z držitelů byl Edmund Bochner, který Stražisko koupil v roce 1881. Jeho rodina žila na zámku v Přemyslovicích až do roku 1945. Z kulturních památek se zachoval již zmiňovaný kostel Andělů Strážných, kaple svatého Gottharda a také historická křížová cesta.

V roce 2011 byl obci udělen znak a prapor. Znak obce navrhl heraldik Miroslav Pavlů. Znak je rozdělen na dvě svislé části. V prvním díle spojil v jeden celek motiv hradu obce Stražisko (věž s cimbuří), trojlist ze starobylé obecní pečeti, symbolizující spojení tří osad na zeleném trojvrší, které je převzato z erbu pánů z Konice a představuje název hradu Grünberg. V druhé části nad stříbrnou lilií zlatá koruna s vyrůstajícím stříbrným patriarším křížem. Prapor tvoří tři vodorovné pruhy, modrý, bílý a červený. V bílém pruhu zelený kosočtverec se žlutým lipovým trojlistem na stonku. Kosočtverec se dotýká horního a dolního pruhu. Prapor vychází ze zjednodušených prvků atributu podle zásad a zvyklostí vexilologické tvorby.

Obr. 3. 1 Znak obce



Zdroj: [www.rekos.psp.cz](http://www.rekos.psp.cz)

Obr. 3. 2 Vlajka obce



Zdroj: [www.rekos.psp.cz](http://www.rekos.psp.cz)

Významná osobnost, která pobývala na obci je především prof. Ing. RTDr. Otto Wichterle, DrSc., 1913 – 1998, akademik, vysokoškolský profesor, zakladatel ústavu

Akademie věd, autor řady učebnic a pojednání, celosvětově proslulý český vědec a vynálezce hydrofilních gelů (kontaktní čočky) a silonu. Setrval tu také národní umělec, herec Ladislav Pešek. Narodil se zde i slavný hokejista, olympionik Jan Hrbatý, jehož jméno je spjato s hokejovým klubem Dukla Jihlava. Mužstvo za jeho účasti získalo na mistrovství světa a mistrovství Evropy řadu ocenění. Především se jednalo o druhá a třetí místa v ledním hokeji.

### 3.10.2 Obecní úřad

Obecní úřad není obcí s rozšířenou působností ani pověřeným obecním úřadem, tudíž nevykonává státní správu. Tuto činnost provádí nedaleké město Konice. Pro vedení účetnictví veřejné správy je používán softwarový **program KEO – W** od společnosti ALIS spol. s r. o. Příspěvkovou organizací, kterou zřizuje územní samosprávný celek, je Mateřská škola Stražisko. Obec má v rozsahu hospodářské činnosti koupaliště. Dětem školního i předškolního věku se nabízí místní knihovna. Působí tu také Sbor dobrovolných hasičů Stražisko. Jako asi každý územní samosprávný celek má i obec Stražisko své oficiální internetové stránky [www.obecstrazisko.cz](http://www.obecstrazisko.cz).

Obecní úřad si podává každým rokem žádost o přezkoumání výsledku hospodaření Krajský úřad v Olomouci, který provádí v souladu se zákonem č. 420/2004 Sb., o přezkoumání územních samosprávných celků a dobrovolných svazků obcí, ve znění pozdějších předpisů, přezkoumání hospodaření ÚSC a DSO nacházejících se na území Olomouckého kraje. Krajský úřad vykonává tuto činnost v rámci výkonu přenesené působnosti. Obce, které spadají pod Olomoucký kraj a požádají si o přezkoumání, nemají tuto službu zpoplatněnou. Přezkoumání hospodaření je ověřováno z hlediska dodržování povinností stanovených zvláštními právními předpisy, zejména předpisy o finančním hospodaření územních celků, o hospodaření s jejich majetkem, o účetnictví a odměňování. Předmětem přezkoumání hospodaření musí být v souladu se § 2 zákona č. 420/2004 Sb.

Strukturu úřadu tvoří Starosta, Místostarosta, Finanční výbor, Kontrolní výbor a Kulturní výbor obce Stražisko. **Finanční výbor** podle § 119 zákona o obcích provádí kontrolu hospodaření s majetkem a finančními prostředky obce a plní další úkoly, jimiž je pověřilo zastupitelstvo obce. **Kontrolní výbor** reviduje dodržování právních předpisů ostatními výbory a obecním úřadem na úseku samostatné působnosti. Tyto dva výbory jsou zřizovány zastupitelstvem obce povinně a musí být nejméně tříčlenné. **Kulturní výbor** připravuje podklady pro koncepci v oblasti kultury na území obce a rámcový program kulturních a společenských akcí. Následující detailnější informace o organizační struktuře

jsou uvedeny v **Příloze č. 2** této bakalářské práce. Celkový počet zaměstnanců obce se dle ročního období mění, přes zimní období činí celkový počet pouze kolem tří, a to na hlavní pracovní poměr, na veřejně prospěšné práce kolem šesti, v zastupitelstvu devět a přes letní prázdniny až kolem **50 zaměstnanců**.

Dne 1. 1. 2015 nabyla účinnosti **konsolidační vyhláška státu** a obce jsou zahrnuty do tzv. dílčího konsolidačního celku státu za účetní období roku 2015. Pokud je počet obyvatel obce vyšší než 10 000 vznikla jim nová povinnost předání seznamu účetních jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku státu (dále jen „seznam“) ve stavu k 31. prosinci 2014, a to do 31. března 2015. Seznam budou obce zasílat do CSÚIS. Rozšířený **Pomocný analytický přehled** (dále jen „PAP“) se týká pouze obcí, jejichž počet obyvatel zveřejněný Českým statistickým úřadem k 1. lednu 2015 je roven nebo větší než 10 000. PAP bude předán do CSÚIS nejpozději do 25. 2. 2016, a to ve stavu k 31. 12. 2015. **Obec Stražisko tedy PAP nesestavuje.** V účetním období roku 2015 se na obec nevztahuje ani informační povinnost předání seznamu, ale v období roku **2016** naopak ano, jelikož se nebere ohled na počet obyvatel. Obec bude tedy muset předat seznam do CSÚIS a k předání dojde nejpozději do 15. ledna 2016, a to ve stavu k 31. prosinci 2015. Obec Stražisko také nepatří do konsolidace, poněvadž počet obyvatel je menší než 10 000. [15]

### **3.11 Analýzy hospodaření obce Stražisko**

V této kapitole bude popsáno hospodaření účetní jednotky z hlediska jejich příjmů a výdajů od roku 2011 až 2013 podle druhového hlediska třídění rozpočtové skladby. Tato problematika je popsána ve **vyhlášce č. 323/2002 Sb. o rozpočtové skladbě** a v **zákoně č. 250/2000 Sb., o rozpočtových pravidlech**. Nejdříve jsou tu popsány příjmy a poté výdaje obce.

#### **3.11.1 Příjmy obce**

Příjmy obce jsou tvořené pouze takovými peněžními plněními, které jsou **nenávratné** (vč. přijatých splátek půjčených prostředků). Příjmy uvedené níže jsou již **po konsolidaci**, tzn., že dochází k očištění příjmů o pohyby peněžních prostředků, kdy organizace převádí peněžní prostředky mezi svými bankovními účty a nejedná se tak o standartní příjem. V těchto příjmech nejsou zahrnuty operace z cizích nebo sdružených prostředků, **ani příjmy z podnikatelské činnosti**. Zjednodušeně je to úhrn vykázaných rozpočtových příjmů podle platné rozpočtové skladby. Jednotlivé položky příjmů obce jsou uvedeny níže. [13]

Příjmy rozpočtu obce jsou oproti výdajům velice rozmanité. Jejich příjmy se dle rozpočtové skladby, druhového hlediska třídění, člení na **příjmy daňové, nedaňové, kapitálové a přijaté dotace**. Podrobné údaje o příjmech obce za jednotlivé roky 2011 až 2013 udává následující tabulka.

Tab. 3. 5 Příjmy obce Stražisko (v tis. Kč)

Jednotlivé příjmy	Roky		
	2011	2012	2013
<b>Daňové příjmy</b>	3 421	3 512	4 299
<b>Nedaňové příjmy</b>	41	30	107
<b>Kapitálové příjmy</b>	5	3	21
<b>Přijaté transfery</b>	1 830	1 082	4 935
<b>Celkem příjmy</b>	<b>5 297</b>	<b>4 626</b>	<b>9 361</b>

Zdroj: Závěrečné účty obce Stražisko, vlastní zpracování

**Daňové příjmy** tvoří rozhodující zdroj hospodaření obce. Na celkových příjmech obce je tento podíl v roce prvním **65%**, v roce 2012 činí **76%** a v posledním roce je to pouze **46%** a to z toho důvodu, že větší část příjmů tvoří v roce 2013 přijaté transfery. Daňové příjmy zahrnují příjmy z daní a příjmy z poplatků. Ze státního rozpočtu jsou obci poskytovány výnosy z daní. Všeobecně je možné rozdělení na daně:

- sdílené – (např. daň z přidané hodnoty), kdy tato daň je rozvrhnuta mezi obce, kraje a státní rozpočet,
- svěřené – (např. daň z nemovitostí) výnos z této daně patří plně do rozpočtu obce, na jejichž území se nemovitost nachází.

Obec má příjmy z daně z nemovitosti, kdy je svěřena celý obci za předpokladu, že se tu nemovitost nachází. Dále se zahrnuje do daňových příjmů daň z příjmu právnických osob, kde je tato položka třetí největší z celkových daňových příjmů. Tuto daň platí obec a vykáže ji na straně výdajů, ale je opět vrácena účetní jednotce zpět v plné výši. Zahrnují se tu i daně ze závislé činnosti, z podnikání a daň z přidané hodnoty – největší položka daňových příjmů. Do daňových příjmů obce se dále zahrnují **místní poplatky** (poplatky z vlastnictví psů a poplatky za užívání veřejného prostranství), **správní poplatky** např. poplatek za vydání živnostenského oprávnění, vydání stavebního povolení ke stavbě rodinného domu apod. jako poslední je tu **poplatek za komunální odpad**.

**Nedaňové příjmy** tvoří druhou nejmenší položku rozpočtu hospodaření obce, do níž náleží příjmy z vlastní hospodářské činnosti. Nedaňové příjmy obsahují příjmy z poskytování služeb a výrobků, jsou tu příjmy ze školného z mateřské školy, kde

zřizovatelem je příslušná obec. Příjmy z prodeje zboží (již nakoupeného za účelem dalšího prodeje), tato položka byla obsažena v závěrečném účtu obce až v roce 2013. Dále tam patří příjmy z pronájmu pozemků, ostatních nemovitostí a jejich částí, příjmy z úroků, přijaté nekapitálové příspěvky a přijaté pojistné náhrady od pojišťovny.

**Kapitálové příjmy**, jak je uvedeno v tabulce Tab. 3. 5 vytváří nejmenší podíl na celkových příjmech municipální jednotky. Obec tu zahrnuje pouze příjmy z prodeje pozemků a to za každý analyzovaný rok.

**Přijaté transfery** tvoří položky neinvestičních přijatých transferů ze všeobecné pokladní správy, ze státního rozpočtu aj. získávají automaticky dotaci na výkon státní správy, na volby apod. V roce 2013 získaly dotaci na opravu silnic přes 3, 5 mil. Kč a příspěvek od úřadu práce přes 410 tis. Kč. Také v tomto roce obec získala dotaci na zateplení mateřské školy.

### 3.11.2 Výdaje obce

Výdaje organizace zahrnují takové peněžní prostředky, které mají opět nenávratný charakter (s výjimkou půjčených prostředků jiným organizacím). Vzhledem k tomu, že rozpočtovou skladbou jsou označovány všechny pohyby na syntetických účtech, pomocí **konsolidačních položek** dochází k očištění výdajů o takové pohyby peněžních prostředků, kdy organizace převádí peněžní prostředky mezi svými bankovními účty a nejedná se o standartní výdaje. Ve výdajích nejsou zahrnuty operace z cizích nebo sdružených prostředků, ani výdaje z podnikatelské činnosti. Zjednodušeně řečeno je to úhrn vykazovaných výdajů podle platné rozpočtové skladby. [13]

Obec člení výdaje na **běžné a kapitálové**. Obec vynakládá své peněžní prostředky především na odměny zastupitelům obce a jejich zaměstnancům, na výkon státní správy aj. Výdaje obce od roku 2011 až 2013 jsou uvedeny v následující tabulce.

Tab. 3. 6 Výdaje obce Stražisko (v tis. Kč)

Jednotlivé výdaje	Roky		
	2011	2012	2013
<b>Běžné výdaje</b>	3 442	9 349	3 577
<b>Kapitálové výdaje</b>	3 304	68	2 004
<b>Celkem výdaje</b>	6 746	9 417	5 581

Zdroj: Závěrečný účet obce Stražisko, vlastní zpracování

**Běžné výdaje** obsahují výdaje na opravy a udržování, mzdy zaměstnancům a členům zastupitelstva obce, výdaje na drobný hmotný dlouhodobý majetek, pohonné hmoty, cestovné,

pohoštění, energie, plyn a podobné položky. Jak je zřejmé z tabulky Tab. 3. 6 běžné výdaje byly v roce 2012 největší a to z toho důvodu, že obec musela vynaložit velké finanční prostředky na opravy a udržování.

**Kapitálové výdaje** zahrnují pořízené stavby, budovy, haly a jiné věci, které mají charakter dlouhodobého hmotného majetku. Dále to jsou stroje, přístroje a zařízení včetně nákladů na jejich pořízení, z důvodu součásti jejich ocenění. Tato položka byla v roce 2011 nejvyšší a také měla vliv na celkové kapitálové výdaje v tomto roce. Pojímají i položku pozemků, jejichž hodnota byla v roce 2013 nulová, pouze byla uvedena v závěrečném účtu za rok 2012 a to v hodnotě 68 tis. Kč, jak je zřejmé z tabulky Tab. 3. 6. [5]

### 3.12 Finanční ukazatele účetní jednotky

Ministerstvo financí realizuje každoročně výpočty různých informativních a monitorujících ukazatelů za jednotlivé obce a jimi zřizované příspěvkové organizace a vždy vychází z údajů sestavených účetní jednotkou k 31. 12. příslušného roku. Ministerstvo provádí **monitoring** hospodaření obcí **pomocí osmnácti ukazatelů**, z nichž je šestnáct **informativních** např. počet obyvatel, příjmy celkem po konsolidaci, **ukazatel dluhové služby**, stav na bankovních účtech, aktiva celkem, cizí zdroje apod. a dva jsou **monitorující ukazatele**, to jest celková běžná likvidita, podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům. [2]

Tato kapitola pojednává o **vybraných finančních ukazatelích**. Bude tu popsáno saldo příjmů a výdajů, které úzce souvisí s ukazatelem dluhové služby, dále je tu vyřešena problematika celkové likvidity a podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům.

Saldo příjmů a výdajů obce jsou uvedeny opět po konsolidaci a je tu návrh na jeho financování v případě **schodku**, kdy příjmy obce jsou nižší než jejich výdaje a naopak, zdali nastane **přebytek**, rozumí se tím, že příjmy obce jsou vyšší než jejich výdaje. Následující tabulka uvádí, jak si obec vedla v rozpočetnictví za jednotlivé roky.

Tab. 3. 7 Saldo příjmů a výdajů (v tis. Kč)

Roky	Částky
<b>2011</b>	<b>- 1 449</b>
<b>2012</b>	<b>- 4 791</b>
<b>2013</b>	<b>3 781</b>

Zdroj: Závěrečný účet obce Stražisko, vlastní zpracování

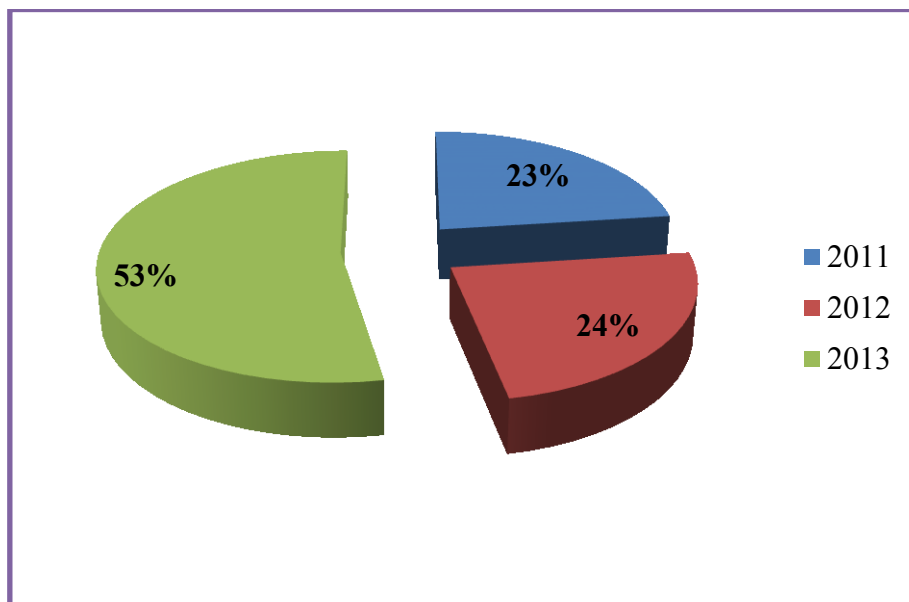
Jak je patrné z Tab. 3.7, je v roce 2011 a 2012 výsledek **ztrátový** a až v roce 2013 dochází k dosažení **kladné** hodnoty. V kapitole 3. 11. 2 a 3. 11. 1 lze vidět vyšší výdaje oproti

příjmům a až v roce 2013 se tento stav změní, a to z důvodu získání transferu ze státního rozpočtu. V roce 2012 lze pozorovat vyšší ztrátu, než v předchozím roce. V tomto roce musela obec vynaložit peněžní prostředky na opravy a udržování veřejného prostranství. Tyto částky se vypočítaly jako **rozdíln příjmů a výdajů** organizace.

**Rok 2011 a 2012** tedy pro obec představuje deficitní rozpočet a to v částce **1 449 tis. Kč a 4 791 tis. Kč**, jak je zřejmé z Tab. 3. 7. Tento schodek nebylo možné pokrýt peněžními prostředky z předcházejících let, obec neměla dostatek vlastních finančních zdrojů na úhradu deficitu, proto se organizace rozhodla pro zapůjčení cizích zdrojů (financováno úvěrem) na jejich úhradu a tím pádem **roste zadluženost** vybrané účetní jednotky.

Důležitým pojmem pro sledování zadluženosti obcí je jejich **dluhová služba**, pomocí které se sleduje zadluženost municipálních jednotek a hraje důležitou roli i pro poskytování dotací ze státních fondů. Také se podle ní určuje, zdali obcím bude poskytnut zdroj na úhradu tohoto deficitu. **Výpočet ukazatele dluhové služby** vychází z výdajů na dluhovou službu (splátky úroků z úvěrů, splátky jistin úvěrů, půjček apod.) k celkovým příjmům obecního rozpočtu. Celkovou dluhovou službu obce za jednotlivé roky udává následující obrázek.

Obr. 3. 3 Dluhová služba obce Stražisko



Zdroj: monitor.statnipokladna.cz, vlastní zpracování

Jak můžeme vidět v Obr. 3. 3, největší podíl na dluhové službě má rok **2013**, a to až **53 %**, přičemž doporučená hranice je kolem **30%**. Hodnoty pro rok **2011** se vypočítaly jako podíl hrazených úroků plus splátky jistin půjčených prostředků (**16 + 1 200 tis. Kč**) tj. **dluhová služba celkem činila 1 216 tis. Kč** k celkovým příjmům obce



za příslušný rok, které udává Tab. 3. 5. Za rok **2012** byla celková dluhová služba **1 109 tis. Kč** (úroky činily 31 tis. Kč a splátky jistin úvěrů 1 078 tis. Kč). Jak je patrné, pro rok **2013**, dluhové zatížení obce výrazně vzrostlo na hodnotu **4 873 tis. Kč** (87 tis. Kč byly úroky a největší podíl měli splátky jistin půjčených prostředků v hodnotě 4 786 tis. Kč).<sup>1</sup> Tímto se upozorňuje účetní jednotka na možná rizika při žádosti o dotace nebo o cizí zdroje, jelikož se zvyšuje pravděpodobnost o jejich zamítnutí. Doporučuje se tvorba různých peněžních fondů a zamezit tak menšímu deficitnímu rozpočtu v příslušném kalendářním roce. Navrhuje se, aby přebytky v hospodaření, které měli v předchozích letech nebo budou mít a peněžní prostředky, které nemají využití v běžném roce vázat na konkrétní účet fondů organizace.

**Ukazatel celkové likvidity a podíl cizích zdrojů na aktivech** jsou indikátory ve státní sféře důležité pro monitoring ministerstva financí. Pokud hodnota celkové likvidity, vypočítaného k 31. 12. daného roku, bude v intervalu  $<0; 1>$  a **současně** podíl cizích zdrojů na celkových aktivech vyšší než **25%**, budou osloveny dopisem ministerstva financí a požádány o vysvětlení tohoto stavu. Jednotlivé výpočty ukazatelů jsou uvedeny níže. [2]

$$\text{Celková likvidita} = \text{Oběžná aktiva} / \text{Krátkodobé závazky}^2 \quad (3. 4)$$

Celková likvidita určuje poměr, kterým je obec schopna krýt své krátkodobé závazky. Jsou tu porovnány především peněžní prostředky na bankovních účtech, hotovost s krátkodobými závazky. Za rizikovou hodnotu se považuje hranice menší **než jedna**. Následující tabulka udává hodnoty celkové likvidity obce Stražisko za roky 2011 – 2013.

Tab. 3. 8 Celková likvidita obce (v tis. Kč)

Položka	Roky		
	2011	2012	2013
<b>Oběžná aktiva</b>	905 + 172 = <b>1 077</b>	756 + 149 = <b>905</b>	1 736 + 212 = <b>1 948</b>
<b>Krátkodobé závazky</b>	946 + 172 = <b>1 118</b>	1 300 + 193 = <b>1 493</b>	1 737 + 207 = <b>1 944</b>
<b>Celková likvidita</b>	<b>0,96</b>	<b>0,61</b>	<b>1</b>

Zdroj: monitor.statnipokladna.cz, vlastní zpracování

Částky uvedené v tabulce byly převzaty z příloh 3, 4 a 5 a z rozvahy jimi zřizované příspěvkové organizace uveřejněné na stránkách monitor.statnipokladna.cz. Celková likvidita se vypočítala dle vzorce 3. 4. Za opravdu nebezpečnou hodnotu, jak je patrné z výše uvedené tabulky, je považována likvidita v roce **2012**, kdy tato cifra je pouze **0,61**. Tento koeficient

<sup>1</sup> Údaje převzaté z webových stránek [www.monitor.statnipokladna.cz](http://www.monitor.statnipokladna.cz)

<sup>2</sup> Máče, 2013

nám udává, že krátkodobé likvidní prostředky kryjí krátkodobé závazky pouze **0,61 krát**. Čím vyšší je tato hodnota tím lépe pro vybrané účetní jednotky.

$$\text{Podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům} = \text{Cizí zdroje} / \text{Aktiva celkem}^3 \quad (3.5)$$

Podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům definuje poměr zadluženosti k celkovému majetku obce. Za rizikovou hodnotu je považován ukazatel vyšší než 25%. U celkových aktiv se do roku 2011 počítalo s hodnotou **netto**, od roku 2012 se vychází z údajů **brutto**. Následující tabulka udává podíl těchto zdrojů na majetku obce Stražisko.

Tab. 3. 9 Podíl cizích zdrojů k celkovým aktivům obce Stražisko (v tis. Kč)

Položka	Roky		
	2011	2012	2013
<b>Cizí zdroje</b>	946 + 172 = <b>1 118</b>	5 900 + 193 = <b>6093</b>	3 151 + 207 = <b>3 358</b>
<b>Aktiva celkem</b>	21 258 + 172 = <b>21 430</b>	31 766 + 201 = <b>31 967</b>	34 783 + 272 = <b>35 055</b>
<b>Podíl</b>	5, 22%	19, 06%	9, 58%

Zdroj: monitor.statnipokladna.cz, vlastní zpracování

Částky aktiv a cizích zdrojů obce byly převzaty z příloh č. 3 – 5 a z rozvahy jimi zřizované příspěvkové organizace uveřejněné na stránkách monitor.statnipokladna.cz. Vypočítané hodnoty nepřevýšily rizikovou hranici 25% a počítaly se dle vztahu 3. 5. Opět si můžeme všimnout, že nejvyšší podíl je v roce **2012**, a to **19, 06%**, poněvadž v tomto roce si obec vypůjčila dlouhodobé zdroje na pokrytí jejího deficitu. Poměr zadlužení k celkovému majetku obce v roce **2011 činí 5, 22%** a v roce **2013 je tento koeficient 9, 58%**, tyto hodnoty jsou považovány za bezpečné. Z uvedeného výpočtu nám vyplývá, že čím je tato hodnota nižší tím lépe pro vybranou účetní jednotku.

### 3.13 Analýza dlouhodobého majetku obce

Bilance účetní jednotky obsahuje hodnoty brutto, korekce a netto. Hodnota brutto obsahuje položky ve vstupní ceně. Ve sloupci korekce jsou uvedeny opravné položky k majetku a netto udává čistou hodnotu aktiv, tedy zůstatkovou cenu majetku.

**Dlouhodobý nehmotný majetek** obec Stražisko se eviduje pouze na syntetickém účtu skupiny 018 – *Drobný dlouhodobý nehmotný majetek*, a to v hodnotě **60 000 Kč**, jak je patrné z příloh 3 – 5. Obec Stražisko na účtu 018 eviduje územní plány a program v knihovně. Drobný dlouhodobý majetek obce nepřevyšuje hranici významnosti pro zařazení do dlouhodobého nehmotného majetku, která je stanovena dle vyhlášky č. 410/2009 Sb. Netto

<sup>3</sup> Máče, 2013

hodnota drobného dlouhodobého nehmotného majetku je vždy nulová, jelikož je evidována na syntetickém účtu 018 se souvztažným zápisem 078 – *Oprávky k drobnému dlouhodobému nehmotnému majetku*.

**Dlouhodobý hmotný majetek** obec vykazuje na účtu 031 – *Pozemky*, dále majetek odpisovaný pouze na účtech 021 – *Stavby* a 022 – *Samostatné movité věci a soubory movitých věcí*. Drobný dlouhodobý hmotný majetek na příslušném účtu 028. Také je tu zahrnut účet 042 – *Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek*. Následující tabulka udává přehled majetku obce Stražisko za roky 2011 – 2013.

Tab. 3. 10 Dlouhodobý hmotný majetek obce Stražisko k 31. 12. 2011 – 2013 (v tis. Kč)

Roky	Název položky				
	Pozemky	Stavby	SMV a soubory MV	DDHM	Nedokončený DHM
2011					
<b>Brutto</b>	2 608	23 175	3 800	1 038	209
<b>Korekce</b>	0	8 369	1 070	1 038	0
<b>Netto</b>	2 608	14 806	2 730	0	209
2012					
<b>Brutto</b>	2 676	23 175	3 800	1 090	209
<b>Korekce</b>	0	8 915	1 328	1 090	0
<b>Netto</b>	2 676	14 260	2 472	0	209
2013					
<b>Brutto</b>	2 700	24 869	4 069	1 081	209
<b>Korekce</b>	0	9 470	1 422	1 081	0
<b>Netto</b>	2 700	15 399	2 647	0	209

Zdroj: Přílohy č. 3 – 5 této bakalářské práce, vlastní zpracování

Hodnoty na účtu **031 – Pozemky**, jak je patrné z Tab. 3. 10, se pohybují zhruba stále ve stejné výši. Je tu vidět mírný nárůst hodnoty na tomto příslušném syntetickém účtu a také, že se jedná o neodpisovaný majetek.

Na příslušném účtu **021 – Stavby** účetní jednotka evidovala za rok 2012:

- **budovy nebytové**, kde zahrnují stavbu obecního úřadu, hasičskou zbrojnici, garáže, budovu mateřské školy v analytickém členění 001, kde celková pořizovací cena činí **1 336 tis. Kč**,
- **ostatní inženýrská díla** včetně koupaliště. Evidují tu plechové haly a sklad písků v celkové hodnotě **4 303 tis. Kč** a na příslušném AU 0020,
- **dopravní díla** včetně veřejného osvětlení evidovaného na analytickém účtu 0030, kde se účtují mosty a vozovky s celkovou částkou **809 tis. Kč**,

- **vedení trubní, telekomunikační a elektronická** s celkovou pořizovací cenou **1 412 tis. Kč** a vedení obsahuje studny, kanalizace, čistící stanice a havarijní stanice, evidované na AU 0040,
- **ostatní stavby** jako např. čekárny, bazény koupaliště, místní rozhlas, vodní nádrž s analytikou 0050 a 0060 s celkovou pořizovací cenou **15 315 tis. Kč**.

Jak je zřejmé z tab. Tab. 3. 10 celková částka účtu 021, za roky 2011 a 2012, je v hodnotě brutto **23 175 tis. Kč**. V roce **2012** nedošlo k žádnému zařazení majetku do účetnictví příslušné obce, a proto jeho netto hodnota oproti roku **2011** vlivem oprav poklesla. Naopak v následujícím roce se netto hodnota staveb zvýšila z titulu pořízení nového majetku.

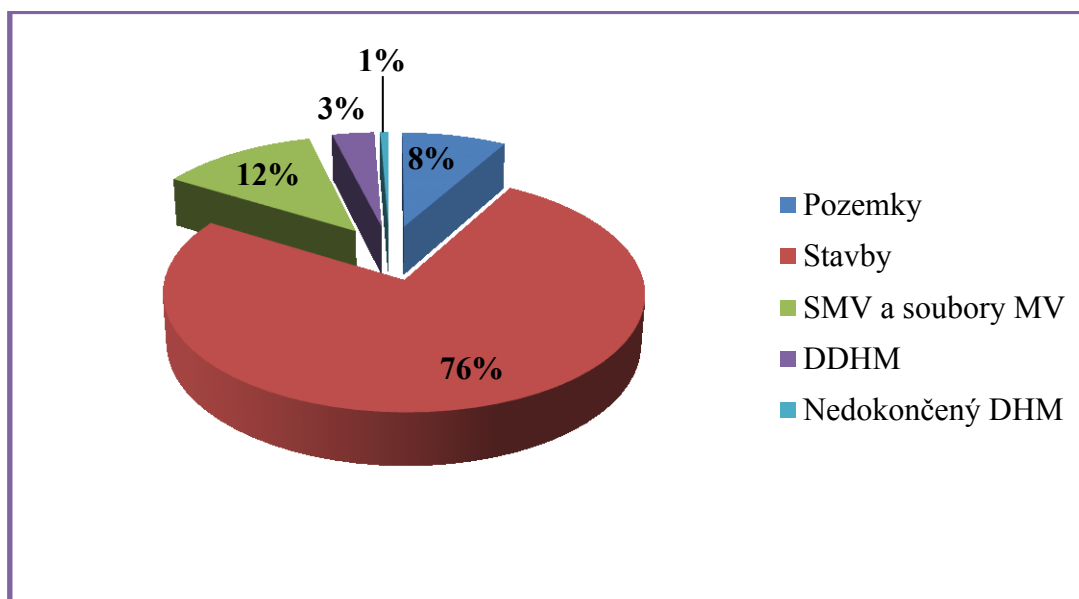
Na syntetickém účtu **022 – Samostatné movité věci a soubory movitých věcí** obec vykazuje aktiva se samostatně technicko – ekonomickým určením např. nákladní auto, hasičské auto, kontejnery, výpočetní techniku, sekačky, solární systémy, tlakové čističe apod. v celkové hodnotě (uvedené v Tab. 3. 10), za léta 2011 a 2012 ve stejném hrubém ocenění, **3 800 tis. Kč**, lez opět spatřit pokles netto hodnoty, která je vysvětlena v předchozím odstavci. V roce **2013** činí brutto hodnota **4 069 tis. Kč** a jeho nárůst je opět způsoben zařazením nového majetku do užívání municipální jednotky.

**028 – Drobný dlouhodobý hmotný majetek** se ve své podstatě neodpisuje a jeho netto hodnota je opět nulová. Obec o něm účtuje na vrub účtu 028 se souvztažným zápisem ve prospěch účtu opravek **088 – Oprávky k drobnému dlouhodobému hmotnému majetku**. Současně je také účtováno o nákladech z tohoto majetku vyplývajících (viz kapitola 3. 4. 2). Obec tento majetek vykazuje na příslušném účtu 028 za předpokladu nedosažení hranice stanovené dle vyhlášky, která je 40 000 Kč. Obec do drobného dlouhodobého hmotného majetku zařazuje např. skenery, čerpadla, chladničky, vysavače, drobný kancelářský nábytek aj. za předpokladu pořizovací ceny vyšší než 3000 Kč.

**042 - Nedokončený dlouhodobý hmotný majetek** jak je patrné z Tab. 3. 10, je za každý rok stále ve stejné výši a je tu evidován majetek, který je dosud nedokončený a tudíž nemůže být zařazen na příslušný majetkový účet. Položka nedokončeného dlouhodobého majetku obce zahrnuje nedokončenou plynovou přípojku k poště.

Následující obrázek udává procentuální podíl jednotlivých složek dlouhodobého hmotného majetku na jeho celkové brutto hodnotě, a to ke konci roku 2013.

Obr. 3. 4 Podíl jednotlivých složek dlouhodobého hmotného majetku na jeho celkové hodnotě k 31. 12. 2013 (v brutto hodnotách)



Zdroj: Přílohy č. 3 – 5 této bakalářské práce, vlastní zpracování

Z Obr. 3. 4 vyplývá, že největší podíl na dlouhodobém hmotném majetku tvoří stavby, a to celkem **76 %**, další položkou to jsou samostatné movité věci a soubory movitých věcí. Třetí největší podíl je u pozemků s procentuální hodnotou 8 dále DDHM a nejmenší podíl je u nedokončeného dlouhodobého majetku, který tvoří pouze **1%** celkového dlouhodobého hmotného majetku. Tab. 3. 10 udává podobný procentuální podíl v předchozích dvou letech.

**Dlouhodobý finanční majetek** obec nevykazuje, pouze **krátkodobý finanční majetek**, který ale patří do **oběžných aktiv**. Na syntetickém účtu 231 – *Základní běžný účet územních samosprávných celků* činila v roce 2011 tato hodnota 334 tis. Kč., v dalších letech 100 tis. Kč a za poslední rok činila tato částka 433 tis. Kč, jak je patrné z doložených příloh č. 3 – 5. Na tomto účtu obec eviduje peněžní prostředky pouze pro účely rozpočtové skladby. Podíl dlouhodobého majetku na celkových stálých aktivech udává následující tabulka.

Pokud by se příslušný majetek obce uvedený v této kapitole bakalářské práce shrnul a vyjádřil se dle **podílu na celkových stálých aktivech** za jednotlivé roky, tak by se dospělo k výsledkům uvedených v Tab. 3. 11.

Tab. 3. 11 Podíl dlouhodobého majetku obce na celkových stálých aktivech v letech 2011 – 2013 (v brutto hodnotách)

Název položky	Roky		
	2011	2012	2013
<b>Dlouhodobý nehmotný majetek</b>	1%	1%	1%
<b>Dlouhodobý hmotný majetek</b>	99%	99%	99%
<b>Dlouhodobý finanční majetek</b>	0%	0%	0%
<b>Celkem stálá aktiva</b>	100%	100%	100%

Zdroj: Přílohy č. 3 - 5, vlastní zpracování

## 4 Problematika odpisování dlouhodobého majetku obce

Kapitola popisuje postup při sestavení odpisového plánu, postup při prvním použití metody odpisování. Dále je tu provedeno „dooprávkování“ majetku obce ke konci roku 2011, následné odpisování aktiv u obce Stražisko. Výsledky jsou analyzovány z hlediska vlivu na rozvahu a výkaz zisku a ztráty, jak z pohledu „dooprávkování“, tak následného odpisování majetku v letech 2011 až 2013. Ke konci této kapitoly jsou vyhodnoceny výsledky a navrhnuo řešení. Veškeré údaje jsou převzaty z interních materiálů obce a z jednotlivých výkazů, které jsou součástí příloh. Jednotlivé výkazy byly převzaty z internetových stránek státní pokladny.

### 4.1 Sestavení odpisového plánu

V následující kapitole je popsáno, jak obec postupovala z hlediska sestavení odpisového plánu. Obec postupovala dle legislativy týkající se roku 2011 a dle ČÚS 708. Nejprve si účetní jednotka zvolila způsob odpisování majetku.

#### Volba způsobu odpisování

Obec Stražisko si stanovila **rovnoměrný způsob odpisování**, i když byla určena jako základní metoda zjednodušený způsobu odpisování majetku. Tuto metodu používaly spíše jednotky, které se dostaly do časové tísně. Obec nepoužívá žádnou jinou metodu odpisování a musela provést tzv. kategorizaci majetku.

#### Kategorizace dlouhodobého majetku a přiřazení předpokládané doby používání

Obec Stražisko provedla kategorizaci majetku dle přílohy č. 1 ČÚS č. 708, která spočívala k přiřazení čísla klasifikace a zařídění do příslušných odpisových skupin dlouhodobý majetek. Níže je uvedeno pár názorných příkladů, jak obec zařadila majetek do příslušné klasifikace.

**Budova obecního úřadu** evidovaná na syntetickém účtu 021 se dle klasifikace zařadila do odpisové skupiny č. **VII** a klasifikace **CZ - CC** číslo **12. 20. 12** Budovy veřejné správy. Dobu životnosti majetku si obec stanovila na **83 let**.

**Stavba mateřské školy** se dle klasifikace **CZ – CC** zahrnula do skupiny **12. 63. 11** Budovy škol a univerzit, opět účetní odpisová skupina **VII**. opět s dobou životnosti **83 let**.

**Koupaliště** s kategorizací **CZ - CC** číslo **12. 65. 69** Budovy pro sport a rekreaci a opět s účetní odpisovou skupinou **VII**. a dobou životnosti **50 let**.

**Veřejné osvětlení** obce se zařadilo do CZ – CC číslo **22. 24. 19** Vedení a rozvody, ale stanovená odpisová skupina je tu **VI.** a doba životnosti **50 let**.

**Studny obce** evidované dle klasifikace CZ – CC číslo **22. 22. 52** a účetní odpisová skupina, stanovená dle kategorizace majetku, číslo **VI.**

**Vodní nádrž** se zařadila do klasifikace stavebních děl CZ – CC číslo **22. 22. 32** Nádrže vod pozemní a opět odpisová skupina číslo **VI.**, jak studny, tak nádrž s dobou životnosti **50 let**.

**Nákladní auto** se přiřadilo do klasifikace produkce CZ – CPA číslo **29. 10. 41** Motorová vozidla pro nákladní dopravu s odpisovou skupinou **IV.**, doba životnosti stanovená na **20 let**.

**Výpočetní technika** se eviduje na syntetickém účtu 022 a byly zařazené do klasifikace produkce CZ-CPA pod číslem **26. 20. 13** s odpisovou skupinou **I.** a dobou životnosti **5 let**.

### **Způsob výpočtu odpisu**

Způsob výpočtu odpisu si obec stanovila **procentem ze vstupní ceny** – doba odpisování u majetku obce, který má **životnost 83 let** je vypočtena sazba **1, 20%**, kterým je násobena vstupní cena pro zjištění ročního odpisu. U majetku, který má stanovenou dobu použitelnosti **50 let**, činí tato sazba **2%** atd.

### **Nastavení zbytkové hodnoty**

Obec od roku **2011** až po rok **2013** měla nastavenou hranici významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny při vyřazení dlouhodobého majetku na **5%** dle ČÚS 708. Rok **2014** přinesl změny v oblasti nastavení, již zmiňovaného nového pojmu v kapitole tři, **zbytkové hodnoty**. Obec si tuto hranici nechala v původním nastavení. Zbytková hodnota se vypočítá procentem z pořizovací ceny a následně se od této vstupní ceny majetku odečte, poté se může provést následné výpočty odpisů za jednotlivé roky.

Obec, jak již bylo zmíněno, provedla kategorizaci majetku a kvalifikovaný odhad zbývající doby životnosti majetku. Jednou z otázek, kterou se museli zabývat, je okamžik zařazení majetku do užívání a výše jeho ocenění. Obci byla známa výše pořizovací ceny majetku převzaté z interních materiálů, ale většinou jí nebyl znám okamžik zařazení majetku



do užívání, a proto si musela stanovit hodnotu **40%** z ocenění tohoto majetku a nakonec **sestavila odpisový plán**. S ohledem na odpisový plán provedli dopočet opravek.

#### 4.2 „Dooprávkování“ dlouhodobého majetku v obci

„Dooprávkování“ majetku obec provedla **třemi různými variantami**. První **způsob** „dooprávkování“ je, a ten používala obec nejčastěji, jelikož jí nebyl znám okamžik zařazení dlouhodobého majetku do užívání, že stanovila výši opravek za období, po které obec dlouhodobý majetek užívala a neodpisovala, ve výši **40% z ocenění tohoto majetku** a přihlédla ke **zbývajícím době používání majetku**. Názorný příklad, jak obec provedla „dooprávkování“ u stavby obecního úřadu je uveden níže.

Tab. 4. 1 Účetní jednotce není znám okamžik zařazení majetku do užívání

Dooprávkování majetku „Budova obecního úřadu“	
Pořizovací cena	2 211 892,60 Kč
Odpisová skupina	VII.
Životnost majetku	83 let
Období zařazení	není známo
Zůstatková cena při vyřazení	110 594,63 Kč
Oprávkový plán k 31. 12. 2011	884 758,00 Kč

Zdroj: Interní materiály obce, vlastní zpracování

Obec dle kategorizace majetku přílohy č. 1 ČÚS určila jeho odpisovou skupinu. U některého majetku se obec neřídila přílohou č. 4 v ČÚS 708 (Tab. 3. 4), ale stanovila si tuto dobu používání majetku dle jejího uvážení. **Hranice významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku při vyřazení** v letech **2011 – 2013** byla stanovena na úrovni **5% z pořizovací ceny majetku** (v současnosti je to zbytková hodnota).

$$\text{Zbytková hodnota} = \text{Pořizovací cena majetku} \times 0,05 \quad (4. 1)$$

Zůstatková cena při vyřazení majetku je tedy **(2 211 892,60 x 0,05)** ve výši **110 594,63 Kč**. Takto se bude postupovat i v dalších variantách „dooprávkování“. Následný **výpočet opravek k 31. prosinci 2011** se provedl dle vztahu:

$$\text{První varianta „dooprávkování“} = \text{Pořizovací cena majetku} \times 0,40 \quad (4. 2)$$

Po dosazení do vzorce **(2 211 892,60 x 0,40)** dostáváme hodnotu uvedenou v tabulce č. 4. 1 ve výši **884 758,00 Kč**, výsledek je vždy zaokrouhlen na celé koruny nahoru.

**Druhou metodou** „dooprávkování“, kterou provedla obec ke konci roku 2011, u některého majetku je, že jí **byl znám den zařazení majetku do užívání**. Názorný příklad, u tohoto druhu „dooprávkování“, bude aplikován na nákladní auto municipální jednotky.

Tab. 4. 2 Účetní jednotce je znám okamžik zařazení majetku do užívání

Dooprávkování majetku „Nákladní auto“	
Pořizovací cena	182 300,00 Kč
Odpisová skupina	IV.
Životnost majetku	20 let
Období zařazení	20. 6. 1995
Zůstatková cena při vyřazení	9 115,00 Kč
Roční odpisová sazba	5%
Oprávky k 31. 12. 2011	150 480,00 Kč

Zdroj: Interní materiály obce, vlastní zpracování

Obci **byla známa výše ocenění a datum zařazení majetku do užívání** a musela přihlédnout, při sestavování odpisového plánu, k období, po které obec dlouhodobý majetek užívala a neodpisovala, a ke zbývajícím době používání majetku. Obec Stražisko tedy provedla dopočet opravek za období, po které dlouhodobý majetek užívala a neodpisovala (**tedy po dobu 198 měsíců – 16 let a 6 měsíců**) podle období zařazení majetku do užívání účetní jednotky uvedené v Tab. 4. 2. Pro výpočet „dooprávkování“ u této metody je potřeba znát několik vzorců. První z nich je výpočet roční odpisové sazby, který je uveden níže:

$$ROS = 100 / ŽIV \quad (4. 3)$$

**ROS** je roční odpisová sazba a **ŽIV** je životnost používaného majetku. [14]

Po dosazení do vzorce (100/20) dostáváme hodnotu roční odpisové sazby ve výši 5%. Účetní odpisy se počítají s přesností na měsíce a je tedy důležité si stanovit další vzorec, a to měsíční odpis majetku, který se vypočítá podle vztahu:

$$MODP = (RPC \times ROS) / (100 \times 12) \quad (4. 4)$$

**MODP** je měsíční odpis, **RPC** je reprodukční pořizovací cena a **ROS** je roční odpisová sazba. [14]

Pokud by se dosadilo do vzorce [(182 300 x 5) / (100 x 12)] získáme hodnotu měsíčního odpisu v částce **760 Kč** (zaokrouhлено na celé koruny nahoru). Měsíční odpis vynásobený počtem měsíců používání majetku před jeho odpisováním tedy **760 Kč x 198 měsíců** udává hodnotu opravek k 31. 12. 2011, a to v celkové částce **150 480 Kč**.

Stanovení hranice významnosti pro zaúčtování zůstatkové ceny dlouhodobého majetku při vyřazení byla řešena u první metody výpočtu.

**Poslední možností** „dooprávkování“, kterou provedla obec je, že zůstatková cena majetku vypočtená podle vztahu 3. 2, zůstala stanovená na hranici zbytkové hodnoty, tedy v částce, kterou udává tabulka 4. 3 (**3 832,55 Kč**). Je to z toho důvodu, že životnost užívaného majetku před jeho odpisováním korespondovala s dobou zařazení tohoto majetku do užívání. Tedy doba odpisování činila 50 let a lhůta od zařazení majetku do užívání až po rok 2011, kdy se muselo provést „dooprávkování“, taktéž činila 50 let. Obec tuhle variantu použila u majetku, u kterého znala výši ocenění a dobu zařazení dlouhodobého majetku do užívání. Názorný příklad této možnosti „dooprávkování“ je uveden v tabulce 4. 3.

Tab. 4. 3 Hodnota majetku stanovená na hranici významnosti při vyřazení majetku

Dooprávkování „Plechová hala“	
Pořizovací cena	76 651,00 Kč
Odpisová skupina	VI.
Životnost majetku	50 let
Období zařazení	1. 1. 1960
Zůstatková cena při vyřazení	3 832,55 Kč
Oprávký k 31. 12. 2011	72 818,45 Kč

Zdroj: Interní materiály obce, vlastní zpracování

Zjednodušeně řečeno došlo k odepsání dlouhodobého majetku municipální jednotky až na stanovenou hranici významnosti pro vyřazení dlouhodobého majetku, v tomhle případě až na 5% účetní hodnoty majetku.

#### 4.3 Dopad „dooprávkování“ na výkazy účetní jednotky v roce 2011

Obec neprováděla odpisování dlouhodobého majetku před jeho účinností, a tedy jeho první použití metody odpisování dlouhodobého majetku provedla účetní jednotka poprvé v účetní závěrce sestavené k 31. prosinci 2011. Při tomto prvním použití metody se nezobrazily náklady související s odpisováním určitého majetku v období roku 2011 a promítly se do účetnictví k 31. prosinci 2011 hodnotou oprávek k odpisovanému majetku jako oceňovací rozdíl při změně metody. Obec účtovala o oprávkách dopočetných k poslednímu dni roku 2011 na vrub syntetického účtu **406 – Oceňovací rozdíly při prvním použití metody** se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného účtu účtové skupiny 07 – *Oprávký k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo účtové skupiny 08 – *Oprávký k dlouhodobému hmotnému majetku*. Z tohoto zápisu vyplývá, že „dooprávkování“ mělo vliv

na rozvahu účetní jednotky, a to jak na straně aktiv, tak na části pasiv. Následující tabulka udává vliv „dooprávkování“ na aktiva obce ke konci roku 2011.

Tab. 4. 4 Dopad „dooprávkování“ majetku na aktiva obce k 31. 12. 2011 (v tis. Kč)

Rok 2011	Název položky					
	STÁLÁ AKTIVA	DNM	DHM	DFM	OBĚŽNÁ AKTIVA	AKTIVA CELKEM
<b>Brutto</b>	29 792	0	29 792	0	905	30 697
<b>Korekce</b>	9 440	0	9 440	0	0	9 440
<b>Korekce v % z brutto hodnoty</b>	32	0	32	0	0	31
<b>Netto</b>	20 352	0	20 352	0	905	21 257
<b>Netto v % z brutto hodnoty</b>	68	0	68	0	100	69

Zdroj: Přílohy č. 3 – 5, vlastní zpracování

V Tab. 4. 4 je uvedena pouze hodnota dlouhodobého hmotného majetku, jelikož dlouhodobý finanční majetek obec neeviduje, jak je patrné z doložených příloh č. 3 – 5 a u dlouhodobého nehmotného majetku je účtováno pouze o drobném, ale drobný dlouhodobý nehmotný a hmotný majetek neměl s „dooprávkováním“ majetku ke konci roku 2011 nic společného, tudíž v Tab. 4. 4 je provedena reparace o hodnotu tohoto majetku. Z tabulky je patrné, že vlivem oprav se snížila hodnota stálých aktiv o **32%**. Při dopočtu oprav hodnota dlouhodobého hmotného majetku klesla také o **32%**. Dlouhodobý nehmotný majetek neměl vliv na celkovou hodnotu stálých aktiv při dopočtu oprav. Nejvyšší podíl na **celkových aktivech** obce měly opravy vypočítané u dlouhodobého hmotného majetku, které hodnotu aktiv snížily o **100%**. Komparaci oprav k dlouhodobému odpisovanému majetku za jednotlivé roky **2011 až 2013** je pro názornost uvedena v Tab. 4. 5.

Tab. 4. 5 Komparace oprav k DHM v letech 2011 - 2013 (v tis. Kč)

Název položky	Roky		
	2011	2012	2013
<b>Brutto</b>	29 792	29 860	31 846
<b>Korekce</b>	9 440	10 243	10 892
<b>Korekce v % z brutto hodnoty</b>	32	34	34

Zdroj: Přílohy č. 3 - 5, vlastní zpracování

Pokud by se porovnaly opravy v % z brutto hodnoty v roce **2011 s rokem 2012**, tak se zvýšily o **2%** a v komparaci s hodnotou v roce **2013** se tento údaj oproti předchozímu roku nezvýšil. Tab. 4. 5 udává, že opravy k dlouhodobému odpisovanému majetku

za každý rok narůstají. Je to především způsobeno tím, že odpisy se kumulují do oprávek a každý rok tato hodnota o odpis majetku naroste. Před rokem 2011, kdy obec neodpisovala majetek, měla hodnotu oprávek k dlouhodobému nehmotnému a hmotnému majetku v rozvaze ke konci roku vždy v nulové hodnotě. Vlivem narůstání těchto oprávek se každý rok **snižuje hodnota aktiv** účetní jednotky.

Účinek „dooprávkování“ ke konci roku 2011 mělo nejen dopad na aktiva majetku, ale také na hodnoty **na straně pasiv** účetní jednotky, a to **prostřednictvím účtu 406**, kde se hodnota oprávek objevila v rozvaze se znaménkem mínus. Tato účetní operace měla vliv na vlastní kapitál obce, kdy došlo k jeho snížení. Ke konci roku 2011 musela obec rozpustit poměrnou část dotace, kterou získala na pořízení dlouhodobého majetku (problematika řešena v kapitole 4. 4) zápisem na vrub účtu 403 – *Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* oproti účtu 401 – *Jmění účetní jednotky*. Pokud by se ke konci roku 2011 zaúčtovaly odpisy na účet 551 a výnosy z transferů na účet 672 mělo by to dopad na výsledek hospodaření, jelikož by se objevila tato hodnota ve výkazech zisku a ztráty dva krát a došlo by ke snížení výsledku hospodaření za roky 2011 a 2012 o hodnotu evidovanou na nákladovém účtu. „Dooprávkování“ majetku mělo vliv pouze na rozvahu, kde se účtovalo o oprávkách účetní předkontací **406 MD/ 07x, 08x D** a následně, jestli byl poskytnut transfer na pořízení dlouhodobého majetku, se účtovalo **403 MD/ 401 D**, došlo tedy pouze k přesunu hodnoty na účet 403 na jmění účetní jednotky.

#### **4.4 Odpisování dlouhodobého majetku v obci**

Obec odpisuje dlouhodobý majetek **rovnoměrným způsobem s roční frekvencí účtování**. Účetní software KEO-W, který používá účetní jednotka, na základě zadání doby použitelnosti majetku, pořizovací ceny a data zařazení majetku od užívání zvládne určit jejich odpisové sazby. Tyto koeficienty se určily podílem hodnoty 100 a počtem let použitelnosti majetku. Novodobé softwary již zvládnou vypočítat roční i měsíční odpisy, zpracují odpisové plány, a další přehledy pro informace o majetku účetní jednotky. Účetní program také vypočítá transferový podíl k dlouhodobému majetku obce. Výpočty odpisů, případně přiřazení transferu k dlouhodobému majetku a jeho následné odpisování bude řešeno v této kapitole, a to v aplikaci na vybranou účetní jednotku.

Názorný příklad na výpočet odpisů, kde se „dooprávkování“ provedlo tak, že se vzala hodnota 40% ze vstupní ceny, je uveden níže.

Tab. 4. 6 Hodnoty pro výpočet odpisů u stavby obecního úřadu za rok 2012

„Budova obecního úřadu“	
Pořizovací cena	2 211 892,60 Kč
Odpisová skupina	VII.
Použitelnost majetku	83 let
Období zařazení	není známo
Zůstatková cena při vyřazení (5% z pořizovací ceny)	110 594,63 Kč
Oprávky k 31. 12. 2011 (40% z pořizovací ceny)	884 758,00 Kč
Roční odpisová sazba	1,20%
Měsíční odpis	2 212,00 Kč
Čtvrtletní odpis	6 636,00 Kč
Roční odpis	26 543,00 Kč
Zůstatková cena k 31. 12. 2012	1 300 591,60 Kč

Zdroj: Interní materiály obce, vlastní zpracování

Dle vztahu 4. 4 se vypočítal měsíční odpis, kde se vzala pořizovací cena vynásobená roční odpisovou sazbou (1,20%) a následně se provedl podíl této hodnoty a částky 1 200 (100x12).

Následující výpočet odpisů je u majetku, kde byl znám den jeho zařazení do užívání a výpočet „dooprávkování“ je řešen v kapitole 4. 2. U tohoto majetku se přihlíží k době užívání před odpisováním, což bylo 198 měsíců (16 let a 6 měsíců) a přihlédne se ke zbývajícím době používání majetku, která činí 42 měsíců (3 roky a 6 měsíců) celkem 240 měsíců (20 let). Výpočet měsíčního odpisu u tohoto majetku je také řešen v kapitole 4. 2.

Tab. 4. 7 Údaje pro výpočet odpisů u nákladního automobilu za rok 2012

„Nákladní automobil“	
Pořizovací cena	182 300,00 Kč
Odpisová skupina	IV.
Životnost majetku	20 let
Období zařazení	20. 6. 1995
Zůstatková cena při vyřazení	9 115,00 Kč
Oprávky k 31. 12. 2011	150 480,00 Kč
Roční odpisová sazba	5%
Měsíční odpis	760,00 Kč
Čtvrtletní odpis	2 280,00 Kč
Roční odpis	9 120,00 Kč
Zůstatková cena k 31. 12. 2012	22 700,00 Kč

Zdroj: Interní materiály obce, vlastní zpracování

Obec získala transfer na pořízení dlouhodobého majetku např. u stavby hasičské zbrojnice, musela provést rozpuštění dotace k 31. 12. 2011 a každý následující rok po dobu

odpisování určitého majetku. Názorný příklad, jak obec provedla rozpuštění transferu k dlouhodobému majetku je uveden v Tab. 4.8.

Tab. 4. 8 Rozpuštění dotace u hasičské zbrojnice za rok 2012

<b>021 - Stavby</b>	<b>965 844,20 Kč</b>
<b>081 (dooprávkování 40%)</b>	<b>386 337,68 Kč</b>
<b>403 – Transfery na pořízení DM</b>	<b>210 467,50 Kč</b>
<b>403 rozpuštění k dooprávkování na 401 (40% z dotace)</b>	<b>84 187,00 Kč</b>
<b>Roční odpis</b>	<b>11 592,00 Kč</b>
<b>Roční rozpuštění transferu</b>	<b>2 526,00 Kč</b>
<b>Transferový podíl</b>	<b>21,7910%</b>
<b>Zůstatek 403 k 1. 1. 2012</b>	<b>126 280,50 Kč</b>

Zdroj: Interní materiály obce, vlastní zpracování

Výpočet transferového podílu je především záležitostí účetních programů. Je možné transferový podíl počítat více způsoby. První varianta je, že podělíme pořizovací cenu a získanou dotaci na pořízení dlouhodobého majetku. Následný zápis by vypadal takto:

$$\frac{201\,467,50}{965\,844,20}$$

Transferový podíl by tedy vyšel, po zaokrouhlení na čtyři desetinná místa, **21,7910%**. Jednou z dalších možností, jak správně zjistit tento podíl je uveden níže:

$$\frac{126\,280,50}{(965\,844,20 - 386\,337,68)}$$

Výsledek opět vyjde 21,7910%. **Roční rozpuštění transferu** se vypočte jako **součin ročního odpisu a transferového podílu**, tedy 11 592,00 x 21,7910%, což je **2 526,00 Kč**, jak je zřejmé z Tab. 4. 8.

#### 4.5 Vliv odpisování na výsledek hospodaření

V roce 2011, kdy účetní jednotka zaváděla odpisování majetku, nebyla hodnota na účtu 551 evidována a nebyla tedy zahrnuta do výkazu zisku a ztráty a tím nemohla ovlivnit výsledek hospodaření účetní jednotky za rok 2011, jak je patrné z příloh č. 5 až 7. V dalších letech tyto náklady negativně ovlivnily výsledek hospodaření obce, poněvadž o hodnotě odpisovaného majetku obec účtuje na vrub účtu 551 – *Odpisy dlouhodobého majetku* se souvztažným zápisem ve prospěch příslušného syntetického účtu účtové skupiny 07 – *Oprávky k dlouhodobému nehmotnému majetku* nebo 08 – *Oprávky k dlouhodobému*

*hmotnému majetku.* Tato skutečnost ovlivnila, jak výkazy zisku a ztráty, tak rozvahu obce. Následující tabulka udává vliv odpisů na celkové náklady účetní jednotky.

Tab. 4. 9 Vliv odpisů na celkové náklady v letech 2011 - 2013 (v tis. Kč)

Název položky	Roky		
	2011	2012	2013
Celkové náklady	6 589	13 615	8 318
Odpisy DNM a DHM	0	804	811
Náklady bez odpisů	6 589	12 811	7 507
Podíl odpisů na nákladech v %	0	5,91	9,75

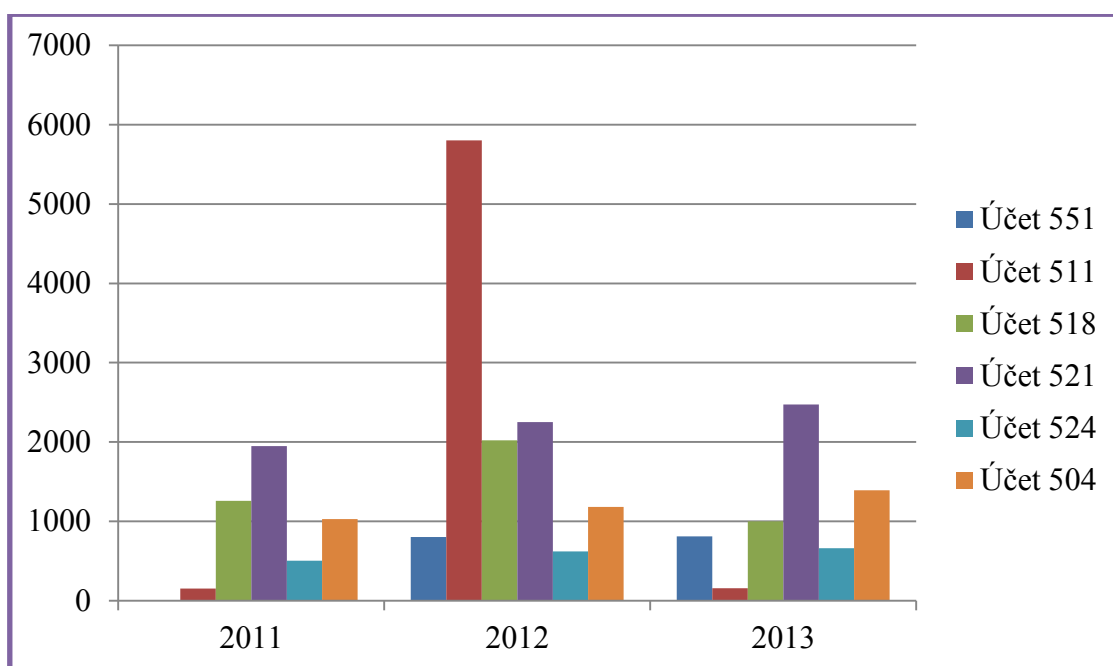
Zdroj: Přílohy č. 6 – 8 této bakalářské práce, vlastní zpracování

Jak již bylo zmíněno v kapitole 4. 3, při prvotním použití metody se nezobrazily náklady související s odpisováním určitého majetku v období roku 2011 a promítly se do účetnictví k 31. prosinci 2011 hodnotou opravek k odpisovanému majetku jako oceňovací rozdíl při změně metody, proto je hodnota odpisů v roce 2011 nulová a spolu s odpisy se promítly až v následujícím roce. Pokud by se uvažovalo o nezavedení odpisů u územních samosprávných celků, tak jejich náklady by v roce **2011 činily 12 811 tis. Kč** a následující rok **7 507 tis. Kč**. V konsekventu zavedení odpisů došlo v roce **2012** ke zvýšení nákladů o **5,91%** a v roce **2013** o **9,75%**.

Pro názornost jsou uvedeny v Obr. 4. 1 vybrané náklady z výkazu zisku a ztráty, za jednotlivé roky 2011 – 2013, které nejvíce ovlivnily celkové náklady. Nejvyšší položka ve výkazu zisku a ztráty, která ovlivnila v roce **2011** náklady, byla hodnota **mzdových nákladů**, a to v celkové částce 1 950 tis. Kč. Mzdové náklady činí na celkových nákladech **30%**. Za rok **2012** nejvýše ovlivnila náklady položka **511 - Opravy a udržování** v částce 5 801 tis. Kč, tedy podíl na celkových nákladech činil **43%**. Nejvyšší podíl na celkových nákladech v roce **2013** opět činili mzdy, které ovlivnily náklady o **30%**.



Obr. 4. 1 Vybrané náklady za jednotlivé roky 2011 – 2013 (v tis. Kč)



Zdroj: Přílohy č. 6 – 8 této bakalářské práce, vlastní zpracování

Spolu s nákladovou položkou odpisů úzce souvisí investiční transfery, které byly použity na pořízení dlouhodobého majetku municipální jednotkou. Obec musela provést, spolu s účetním případem 551 MD/ 07x, 08x D, časové rozlišení přijatého investičního transferu, a to zápisem 403 – *Transfery na pořízení dlouhodobého majetku* (MD) oproti účtu 672 – *výnosy vybraných místních vládních institucí z transferů*, a to v částce tohoto odpisu násobené transferovým podílem. Odpisy tedy neměly vliv jen na náklady vybrané účetní jednotky, ale také na jejich výnosy. Následující tabulka uvádí dopad rozpuštění těchto transferů na výnosy obce za jednotlivé roky.

Tab. 4. 10 Vliv rozpuštění transferů na výnosy v letech 2011 - 2013 (v tis. Kč)

Název položky	Roky		
	2011	2012	2013
Celkové výnosy	6 391	8 221	13 078
Roční rozpuštění transferů do výnosů	0	447	562
Celkové výnosy bez rozpuštění dotací k DM	6 391	7 774	12 516
<b>Podíl transferů na výnosech v %</b>	<b>0</b>	<b>5,44</b>	<b>4,30</b>

Zdroj: Interní materiály obce, vlastní zpracování

Z Tab. 4. 10 lze zpozorovat, že poměrná část transferů zaúčtována do výnosu se neustále zvyšuje. Pro rok 2011 je tato hodnota nulová, protože obec neodpisovala majetek a tím pádem nerozpouštěla poměrnou část dotace do výnosů. V roce **2012**, v důsledku

poměrného rozpouštění transferů do výnosů, se celkové výnosy obce zvýšily o **5,44%** a v následujícím roce o **4,30%**.

Odpisy ani rozpouštění poměrné části dotací do výnosů při zahájení odpisování dlouhodobého majetku neměly výrazný vliv na změnu výsledku hospodaření obce. Nákladová položka odpisů je částečně tedy aspoň kryta z transferů, které se rozpouští do výnosů účetní jednotky, z části proto, že menší podíl majetek je pořízen z dotace. Pokud by na každý majetek připadl transfer na jeho pořízení ve stejné účetní hodnotě, tak by odpisy korespondovaly s rozpuštěním jeho transferu, avšak tato situace není možná. Málomocný subjekt má volné peněžní prostředky na dotace pro ostatní účetní jednotky. Majetek, který byl pořízen z dotace se u obce Stražisko pohybuje okolo **20%**.

#### **4.6 Koncept řešení pro obec**

Obci Stražisko se doporučuje **tvorba peněžních fondů** a zamezit tak možnému deficitnímu rozpočtu v následujících letech. Navrhuje se, aby přebytky v hospodaření, ať už v rámci hlavní či hospodářské činnosti, které měli v předchozích letech nebo budou mít v letech následujících a jež nemají využití v běžném roce, vázat na konkrétní účet fondů municipální jednotky. Povinnost tvorby různých peněžních fondů z právní legislativy pro některé vybrané účetní jednotky nevyplývá, avšak většina z nás si své přebytky oběžného majetku váže na nějaký podobný účet a při vynaložení většího objemu aktiv nemusí žádat o cizí zdroje, které zvyšují zadluženost subjektů. Další možný návrh, jak snížit deficit účetní jednotky, zobrazuje sponzoring pro hospodářskou činnost. V rámci vedlejší aktivity je kupříkladu provozováno koupaliště. Proto se doporučuje hledat podporovatele pro tuto hospodářskou činnost, aby nemusely být vynakládány příliš vysoké výdaje spojené s chodem koupaliště obce.

Z oblasti účetnictví se obci navrhuje více se věnovat interním materiálům, a to především vnitřním směrnícím účetní jednotky, kde by se mělo zapracovat problematiku a více náročnější případy účtování a také nové povinnosti vyplývající z novel zákonů a vyhlášek. Nová povinnost v rámci účinnosti **konsolidační vyhlášky státu**, která v obci vznikla, znázorňuje předání seznamu účetních jednotek patřících do dílčího konsolidačního celku státu. Obec do tohoto dílčího konsolidačního celku patří vždy, avšak pro obec Stražisko platí předání seznamu do **CSÚIS nejpozději do 15. ledna 2016, a to ve stavu k 31. prosinci 2015.**

## 5 Závěr

Hlavním cílem bakalářské práce je posouzení dopadu odpisování dlouhodobého majetku obce na její účetní výkazy, tedy na rozvahu a výkaz zisku a ztráty, a to v komparaci hodnot mezi roky 2011 - 2013, kdy se muselo provést tzv. „dooprávkování“ a následujících dvou let, během nichž obce již plnohodnotně odpisovaly dlouhodobá aktiva. Práce se taktéž zaměřuje na zhodnocení finanční situace vybrané účetní jednotky a doplňuje zásadní změny v legislativě týkající se problematiky odpisování v současnosti.

Teoretická část se zabývala reformou účetnictví státu, kde prováděcí vyhláška č. 410/2009 Sb., která platí nyní, nahradila vyhlášku č. 505/2002 Sb. Práce popisuje rovněž základní pravidla a principy při zavádění účetnictví státu prostřednictvím Vlády a Ministerstva České republiky. Konec kapitoly je věnován současné právní úpravě u municipálních jednotek.

Další kapitola vymezuje charakteristiku dlouhodobého nehmotného, hmotného a finančního majetku a její analýzu v aplikaci na konkrétní obec. Posuzována je také finanční pozice účetní jednotky, již zastupuje obec Stražisko ležící v Olomouckém kraji s celkovým počtem 434 obyvatel.

Rozhodující zdroj hospodaření obce, co se týče rozpočtové skladby, činily daňové příjmy. Na další straně jsou to výdaje, kde nejvyšší hodnoty dosahovaly běžných výdajů municipální jednotky. U analýzy hospodaření obce bylo jejich saldo příjmů a výdajů v roce 2011 a 2012 deficitní. Významnou položkou tu prezentuje dluhová služba, která v roce 2013 činila 53%. Na konci kapitoly bylo navrženo řešení pro vybranou účetní jednotku spočívající v tvorbě peněžních fondů. Monitoring finančních ukazatelů také souvisí s evidencí dlouhodobého majetku obce, kde největší podíl na dlouhodobém hmotném majetku tvoří stavby, a to celkem 76%. Nejvýznamnější položku u dlouhodobého majetku obce činila hodnota dlouhodobého hmotného majetku s 99% na celkových stálých aktivech. Jeden procentuální bod patří dlouhodobému nehmotnému majetku.

Poslední kapitola pojednává o vlivu „dooprávkování“ a následného odpisování dlouhodobého majetku na výkazy účetní jednotky. „Dooprávkování“ majetku mělo dopad na rozvahu účetní jednotky, a to jak na aktiva, tak i na pasiva. Vlivem oprav se snížila hodnota stálých aktiv o 32%. Prostřednictvím účtu 406 – *Oceňovací rozdíly při prvním použití metody* se snížila hodnota vlastního kapitálu. Pokud byl obci poskytnut transfer na pořízení dlouhodobého majetku, musela ke konci roku 2011 účtovat o rozpuštění tohoto transferu

prostřednictví účtu 403 MD/ 401 D, kde došlo pouze k přesunu finančních prostředků mezi rozvahovými účty. Následující roky obec již plnohodnotně odpisovala majetek prostřednictvím nákladového účtu 551, kde tato hodnota měla vliv na výsledek hospodaření účetní jednotky. Rozpuštění transferů provedla prostřednictví účtu 672, jež částečně kompenzuje negativní vliv nákladového účtu na hospodářský výsledek vybrané účetní jednotky. V konsekventu zavedení odpisů došlo v roce 2012 ke zvýšení nákladů o 5,91% a v roce 2013 o 9,75%. Naopak výnosy se v roce 2012, důsledkem poměrného rozpouštění transferů, zvýšily o 5,44% a v následujícím roce o 4,30%. Závěrem vyplývá, že odpisy ani rozpouštění poměrné části dotací do výnosů při zahájení odpisování dlouhodobého majetku neměly výrazný vliv na změnu výsledku hospodaření u obce Stražisko.

## Seznam použité literatury

### Odborné knihy

- [1] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví pro územní samosprávné celky, příspěvkové organizace a organizační složek státu*. Praha: Grada Publishing, 2012. 640 s. ISBN 978-80-247-3637-2.
- [2] MÁČE, Miroslav. *Účetnictví a finanční řízení*. Praha: Grada Publishing, 2013. 551 s. ISBN 978-80-247-4574-9.
- [3] NOVÁKOVÁ, Štěpánka. *Reforma účetnictví ve vybraných účetních jednotkách. II. Díl, Účetnictví organizačních složek státu a obcí*. Praha: Nakladatelství Oeconomica, 2011. 168 s. ISBN 978-80-245-1797-1.
- [4] SCHNEIDEROVÁ, Ivana a Zdeněk NEJEZCHLEB. *Účetní reforma 2012 pro ÚSC a jimi zřizované příspěvkové organizace*. Praha: Acha obec účtuje, 2012. 710 s. ISBN 978-80-260-2780-5.
- [5] SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Rozpočtová skladba 2014*. Praha: Acha obec účtuje, 2014. 280 s. ISBN 978-80-9054-201-3.
- [6] SVOBODOVÁ, Jaroslava a kol. *Účtová osnova, České účetní standardy pro některé vybrané účetní jednotky 2014 – 314 postupů účtování*. 11 – vyd. Olomouc: ANAG, 2014. 608 s. ISBN 978-80-7263-864-2.

### Právní předpisy

- [7] *Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 708 ODPISOVÁNÍ DLOUHODOBÉHO MAJETKU*. Ostrava: Sagit, 2015. ISBN 978-80-7488-092-6.
- [8] *Český účetní standard pro některé vybrané účetní jednotky č. 710 DLOUHODOBÝ NEHMOTNÝ MAJETEK A DLOUHODOBÝ HMOTNÝ MAJETEK*. Ostrava: Sagit, 2015. ISBN 978-80-7488-092-6.
- [9] *Vyhláška č. 410/2009 Sb., kterou se provádějí některá ustanovení zákona č. 563/1991 Sb., o účetnictví, ve znění pozdějších předpisů, pro některé vybrané účetní jednotky*. Ostrava: Sagit, 2015. ISBN 978-80-7488-092-6.
- [10] *Vyhláška č. 312/2014 Sb., o podmínkách sestavení účetních výkazů za Českou republiku (konsolidační vyhláška státu)*. Ostrava: Sagit, 2015. ISBN 978-80-7488-092-6.
- [11] *Zákon č. 563/1991 Sb., o účetnictví*. Ostrava: Sagit, 2015. ISBN 978-80-7488-092-6.

## Ostatní zdroje

- [12] MINISTERSTVO FINANCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Základní teze a prezentace reformy účetnictví v oblasti veřejných financí – průvodní informace* [online]. MFČR [30.10.2008]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>
- [13] MINISTERSVO FINANCÍ ČESKÉ REPOUBLIKY. *Metodika* [online]. 2015 [cit. 2015-02-20]. Dostupné z: <http://monitor.statnipokladna.cz/2011/metodika/#prijmy>
- [14] SCHNEIDEROVÁ, Ivana. *Metoda odpisování a příklady výpočtů* [online]. 13. 10. 2010 [cit. 2015-03-19]. Dostupné z: <http://www.ucetnikavarna.cz/archiv/dokument/doc-d26680v35049-metoda-odpisovani-a-priklady-vypoctu/>
- [15] SVAZ MĚST A OBCÍ ČESKÉ REPUBLIKY. *Obce a jejich dobrovolné svazky mají v kontextu s konsolidační vyhláškou státu nové povinnosti* [online]. SMOČR [13. 2. 2015]. Dostupné z: <http://www.smocr.cz/cz/oblasti-cinnosti/financovani-obci/obce-a-jejich-dobrovolne-svazky-maji-v-kontextu-s-konsolidacni-vyhlas-kou-statu-nove-povinnosti.aspx>
- [16] VLÁDA ČESKÉ REPUBLIKY. *Příloha k usnesení vlády č. 561* [online]. 23. května 2007 [cit.2014-11-16]. Dostupné z: <http://www.mfcr.cz/cs/verejny-sektor/regulace/ucetni-reforma-verejnych-financi-ucetnic/zakladni-informace-ucetnictvi-statu>

## Seznam zkratk

<i>AU</i>	Analytický účet
<i>CSÚIS</i>	Centrální systém účetních informací státu
<i>č.</i>	číslo
<i>ČÚS</i>	Český účetní standard
<i>DFM</i>	Dlouhodobý finanční majetek
<i>DM</i>	Dlouhodobý majetek
<i>DSO</i>	Dobrovolný svazek obcí
<i>DNM</i>	Dlouhodobý nehmotný majetek
<i>DHM</i>	Dlouhodobý hmotný majetek
<i>DDHM</i>	Drobný dlouhodobý hmotný majetek
<i>EKIS</i>	Ekonomický informační systém
<i>Kč</i>	Koruna česká
<i>např.</i>	například
<i>odst.</i>	odstavec
<i>SMV</i>	Samostatné movité věci
<i>tzv.</i>	takzvaný
<i>ÚSC</i>	Územně samosprávné celky
<i>vyd.</i>	vydání

## **Prohlášení o využití výsledků bakalářské práce**

Prohlašuji, že

- jsem byla seznámena s tím, že na mou bakalářskou práci se plně vztahuje zákon č. 121/2000 Sb. – autorský zákon, zejména § 35 – užití díla v rámci občanských a náboženských obřadů, v rámci školních představení a užití díla školního a § 60 – školní dílo;
- beru na vědomí, že Vysoká škola báňská – Technická univerzita Ostrava (dále jen VŠB-TUO) má právo nevýdělečně, ke své vnitřní potřebě, bakalářskou práci užít (§ 35 odst. 3);
- souhlasím s tím, že bakalářská práce bude v elektronické podobě archivována v Ústřední knihovně VŠB-TUO a jeden výtisk bude uložen u vedoucího bakalářské práce. Souhlasím s tím, že bibliografické údaje o bakalářské práci budou zveřejněny v informačním systému VŠB-TUO;
- bylo sjednáno, že s VŠB-TUO, v případě zájmu z její strany, uzavřu licenční smlouvu s oprávněním užít dílo v rozsahu § 12 odst. 4 autorského zákona;
- bylo sjednáno, že užít své dílo, bakalářskou práci, nebo poskytnout licenci k jejímu využití mohu jen se souhlasem VŠB-TUO, která je oprávněna v takovém případě ode mne požadovat přiměřený příspěvek na úhradu nákladů, které byly VŠB-TUO na vytvoření díla vynaloženy (až do jejich skutečné výše).

V Ostravě dne 7. května 2015



Simona Jarmarová



## **Seznam příloh**

- Příloha č. 1: Základní rozfázování účetnictví státu k 1. 1. 2010
- Příloha č. 2: Organizační struktura obce Stražisko
- Příloha č. 3: Rozvaha obce Stražisko k 31. 12. 2011
- Příloha č. 4: Rozvaha obce Stražisko k 31. 12. 2012
- Příloha č. 5: Rozvaha obce Stražisko k 31. 12. 2013
- Příloha č. 6: Výkaz zisku a ztráty obce Stražisko k 31. 12. 2011
- Příloha č. 7: Výkaz zisku a ztráty obce Stražisko k 31. 12. 2012
- Příloha č. 8: Výkaz zisku a ztráty obce Stražisko k 31. 12. 2013